



III Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal



III Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal / Miguel A. F. Di Mascio
... [et al.]. - 1a ed. -
Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2017.
256 p. ; 28 x 19 cm.

ISBN 978-950-9761-38-4

1. Derecho Tributario. 2. Impuestos. 3. Actas de Congresos. I. Di Mascio, Miguel A. F.
CDD 343.04

III Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal
© 2017 ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES
Edita:
ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES
Avda. Pte. Julio A. Roca 751 - EP "B" - (1067) Buenos Aires - Argentina
Tel./Fax: (5411) 4342-1796/7837 - www.aaef.org.ar
E-mail: info@aaef.org.ar

Comercializa y distribuye:
ERREPAR S.A.
Paraná 725 - (1017) Buenos Aires - República Argentina
Tel.: (5411) 4370-2002 - www.errepar.com
E-mail: clientes@errepar.com

ISBN 978-950-9761-38-4

Prohibida su reproducción parcial o total sin permiso por escrito de la casa editora
Hecho el depósito que marca la ley 11723 - Impreso y hecho en Argentina - Printed in Argentina

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

CONSEJO DIRECTIVO Período 2014/2016

Presidente:

Horacio R. Della Rocca

Vicepresidente:

Pablo J. M. Revilla

Secretario:

Carlos A. Abeledo

Tesorero:

Guillermo O. Teijeiro

Vocales:

A. Carolina Calello

Roberto O. Freytes

Guillermo A. Lalanne

Rubén H. Malvitano

Gabriela I. Tozzini

Revisores de cuentas:

Gustavo E. L. Etman

José A. Díaz Ortiz

III Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

La Plata, 23 y 24 de junio de 2016

PRESIDENTE DE LAS JORNADAS
Horacio R. Della Rocca

COMITÉ CIENTÍFICO

PRESIDENTES
José O. Casás y Silvia E. Hardoy

VOCALES
Laura C. Ceniceros
Rubén D. Guerra
Juan C. Peña
Enrique L. Condorelli

COMITÉ EJECUTIVO

PRESIDENTE
Daniel Borrego

VOCALES
Víctor D. Romero
Hernán A. Colli
Ana M. Molfino
Anabella Kacenelson

SUMARIO

III JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

RECOMENDACIONES

III JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Panel I.

Impacto de la tributación local en el financiamiento empresario.....	3
--	---

Panel II.

Las decisiones de los organismos intrafederales o interjurisdiccionales: su naturaleza, sus efectos y su revisión judicial.....	5
--	---

PANEL I IMPACTO DE LA TRIBUTACIÓN LOCAL EN EL FINANCIAMIENTO EMPRESARIO

Martín R. Caranta

Informe de Relatoría	9
----------------------------	---

PANELISTAS

Daniel Borrego

Notas sobre tributación local y financiamiento empresario.....	31
--	----

Julién A. Martín

Diferentes formas de financiación empresaria y su impacto en tributos provinciales y municipales..	49
--	----

Ricardo M. Chicolino

La incidencia de la inseguridad jurídica local en el incremento de los costos de financiamiento.....	75
--	----

PONENCIAS

Anabella Kacenelson y Tomás Alderete

Las diferencias de cambio frente al impuesto sobre los ingresos brutos	91
--	----

Marcelo Ariel Greco y Analía Paula Magno

Impacto en la tributación local sobre la financiación: en especial durante la vigencia y al percibirse la remuneración de capital	101
--	-----

Marcos Goshi y Flavio Pennimpede

Imposición de los instrumentos financieros derivados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos	121
---	-----

PUBLICACIÓN DE SUMARIOS

José Antonio Alaniz

Soluciones –a nivel nacional– del intolerante saldo a favor en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos: un costo que de financiero pasó a ser económico.....	133
--	-----

PANEL II

**LAS DECISIONES DE LOS ORGANISMOS INTRAFEDERALES O INTERJURISDICCIONALES.
SU NATURALEZA, SUS EFECTOS Y SU REVISIÓN JUDICIAL**

Juan Pablo Bayle

Informe de Relatoría **137**

PANELISTAS

Anahí Flavia Pérez

La Comisión Federal de Impuestos y la revisión judicial de sus decisiones **153**

Luis F. Lozano

Las decisiones de los organismos intrafederales o interjurisdiccionales. Su naturaleza, sus efectos y su revisión judicial **169**

Sandra P. Maruccio

La revisión judicial de las decisiones de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral impulsadas a instancias de los Fiscos adherentes **173**

Demián A. Tujsnaider

La exposición del Dr. Demián Tujsnaider estuvo basada en su trabajo "35 años errando en el desierto del Protocolo Adicional

PONENCIAS

Lorena M. Almada

Las cuestiones procesales derivadas del Convenio Multilateral **181**

Laura Karschenboim

La competencia jurisdiccional de los órganos del Convenio Multilateral **193**

Silvina Érica Coronello

La revisión judicial de las decisiones de los organismos interjurisdiccionales previstos por la normativa intrafederal a la luz del principio constitucional de tutela judicial efectiva **213**

Ramiro Egüen

Revisión judicial de las decisiones de la Comisión Plenaria y la Comisión Federal de Impuestos **219**

Alejandra P. Sanelli

Coordinación y sistematización de procedimientos aplicados a la liquidación y fiscalización del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tendientes a optimizar la fiscalización por parte de los fiscos locales y minimizar la carga operativa por parte de los contribuyentes **229**

Leonardo A. Behm, Ezequiel Maltz y Mercedes A. Sastre

Federalismo de desconcertación y Convenio Multilateral. Sus derivaciones no deseadas **239**

Conclusiones

III Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal

La Plata, 23 y 24 de junio de 2016

PANEL I

**Impacto de la tributación local en el financiamiento
empresario**

PANEL II

**Las decisiones de los organismos intrafederales o
interjurisdiccionales: su naturaleza, sus efectos
y su revisión judicial**

PANEL I

IMPACTO DE LA TRIBUTACIÓN LOCAL EN EL FINANCIAMIENTO EMPRESARIO

VISTO:

- a) El informe del relator, Dr. Martín R. Caranta.
- b) Las exposiciones de los disertantes:
 - Dr. Julián Martín, "Diferentes formas de financiación empresaria y su impacto en tributos provinciales y municipales";
 - Dr. Daniel Borrego, "Notas sobre tributación local y financiación empresaria", y
 - Dr. Ricardo Chicolino, "La incidencia de la inseguridad jurídica local en el incremento de los costos de financiamiento".
- c) Los trabajos presentados que a continuación se detallan:
 - 1) "Las diferencias de cambio frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos", de los Dres. Anabella Kacenelson y Tomás Alderete;
 - 2) "Imposición de los instrumentos financieros derivados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos", de los Dres. Marcos Goshi y Flavio Pennimpede;
 - 3) "Impacto en la tributación local sobre la financiación: en especial durante la vigencia y al percibirse la remuneración del capital", de los Dres. Analía Paula Magno y Marcelo Ariel Greco, y
 - 4) "Soluciones –a nivel nacional– del intolerante saldo a favor en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos –Un costo que de financiero pasó a ser económico–", del Dr. José Antonio Alaniz.
- d) Las reflexiones y opiniones vertidas por los asistentes durante el trabajo de la Comisión correspondiente a este Panel, con la coordinación del Presidente, Dr. Miguel A. F. Di Mascio y la participación de la Secretaria, Dra. Viviana B. Valentini y del Relator, Dr. Martín R. Caranta, y

CONSIDERANDO:

Que, no obstante el contexto económico internacional actual, se espera un paulatino incremento de las inversiones en nuestro país.

Que, en dicho sentido, es conveniente eliminar cualquier tipo de incertidumbre que pudiera afectar la concreción de inversiones, siendo necesaria una delimitación clara y precisa de cuál es el alcance de la legislación fiscal, a fin de proyectar un escenario de mayor seguridad jurídica, recordando que es un deber del Estado prescribir claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (CSJN, Fallos: 319:3208).

Que, en tal contexto, se consideró importante para estas Jornadas el análisis del impacto de los gravámenes locales en el financiamiento empresario, de las situaciones de incertidumbre existentes, como así también la propuesta de alternativas o interpretaciones que aporten certeza jurídica sobre cuestiones relevantes para la temática.

Que, en este sentido, se ha perseguido abarcar todo el *iter* de un proceso de financiación, desde su instrumentación inicial, y hasta su retiro o recupero.

Que, sin dudas, la incertidumbre que pudiera tener un inversor sobre la carga tributaria de su actividad resulta un obstáculo para la creación de nuevas empresas y para la capitalización y modernización de las existentes.

Que, sobre algunas operaciones financieras, se observan tratamientos dispares entre las distintas jurisdicciones (v.gr., venta de acciones o dividendos), como así también falta de contemplación específica en el nomenclador de actividades (p.e., los intereses de plazos fijos).

Que las conclusiones que en forma colectiva se puedan obtener a través de un evento científico como lo son estas Jornadas resultan una fuente importante para mitigar la incertidumbre, no obstante lo cual sería conveniente una interpretación clara de las normas en juego a través de un acto legislativo y/o de una reglamentación general (v.gr., resolución general interpretativa o similar), respetuosa de los principios rectores del derecho tributario y coherente con el alcance del hecho imponible (v.gr., ejercicio de actividad, habitualidad, territorialidad, etc.).

En virtud de todo ello,

**LA COMISIÓN DEL PANEL I
DE LAS III JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL**

RECOMIENDA:

- 1) Atenuar la imposición en materia de tributos locales sobre las diferentes modalidades del financiamiento empresario, con particular atención al segmento PyME.
- 2) Sin perjuicio de considerar el tema a la luz del ejercicio de las potestades fiscales locales, se evite todo intento de incidir tributariamente en el financiamiento externo, por su directa relación en el incremento de la tasa de interés.
- 3) Otorgar a otros instrumentos tradicionales de los mercados de capitales, en particular acciones, obligaciones negociables y fideicomisos financieros, un tratamiento equivalente al dispensado a los títulos públicos, como así también a los fondos comunes de inversión dirigidos a inversiones productivas del país.
- 4) Precisar el tratamiento que corresponde a las diferencias de cambio.
- 5) Contemplar legislativamente el tratamiento a dispensar a los instrumentos financieros derivados, distinguiendo entre aquellos de cobertura y especulación.
- 6) Instar a la Comisión Arbitral a la emisión de una resolución general que interprete el tratamiento de los instrumentos financieros derivados frente al Convenio Multilateral.
- 7) Excluir de los regímenes de recaudación la recepción de la financiación (v.gr. transferencia de fondos o acreditación de cheque por contrato de mutuo, aumentos de capital, aportes irrevocables, etc.), por no ser consecuencia de hechos imponibles perfeccionados por el receptor.
- 8) Armonizar la incidencia de las tasas municipales por inspección de seguridad e higiene, y análogas, con el tratamiento de las actividades financieras que se propone respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, de forma tal de alinear las políticas tributarias provinciales y municipales y coadyuvar así al desarrollo de las inversiones productivas.

PANEL II

LAS DECISIONES DE LOS ORGANISMOS INTRAFEDERALES O INTERJURISDICCIONALES: SU NATURALEZA, SUS EFECTOS Y SU REVISIÓN JUDICIAL

VISTO:

El informe del relator, Dr. Juan Pablo Bayle, las exposiciones de los panelistas, los trabajos presentados y las opiniones debatidas durante la reunión de comisión de este panel, a continuación se exponen las conclusiones y recomendaciones de estas jornadas.

CONSIDERANDO:

Que las cuestiones concernientes a los efectos de las resoluciones de los organismos interjurisdiccionales (en este caso la Comisión Federal de Impuestos y las comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral) y su posible revisión judicial es una cuestión técnicamente compleja, que presenta diversidad de aristas, puntos de vista y consecuencias difíciles de articular entre sí.

Que los expositores, los ponentes y el relator, con gran solvencia, han abordado muchos de los aspectos que el tema plantea y han destacado la importancia de la cuestión institucional que se encuentra involucrada.

Que pronunciarse sobre los efectos y alcances de las decisiones que adoptan los organismos interjurisdiccionales, así como también respecto de la competencia, los alcances y los mecanismos de revisión judicial de sus actos, implica aludir en esencia al sistema federal y republicano de gobierno, basamento fundamental de nuestro régimen constitucional.

Que la distribución de potestades entre los distintos niveles de gobierno y su coordinación, así como también la asignación de los recursos públicos, son cuestiones esenciales, trascendentales y complejas en nuestro régimen federal, que han encontrado su mayor evolución, luego de la sanción de la Constitución Nacional, en las denominadas expresiones positivas del federalismo de concertación, como lo son la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, el Convenio Multilateral y los demás pactos fiscales (CSJN, Failos: 338:845 y 1356, y sus citas).

Que, desde otra perspectiva, el tema involucra a los contribuyentes que ejercen comercio interjurisdiccional, que se ven incididos por múltiples tributos y jurisdicciones, y también a la necesidad de preservar y fomentar el comercio interjurisdiccional de acuerdo con el mandato constitucional, resguardando la seguridad jurídica, el derecho de propiedad, el de defensa, y las demás garantías constitucionales.

Que las distintas exposiciones oídas, los trabajos presentados y los debates de las comisiones han dado cuenta de la existencia de una problemática que requiere urgente atención, tanto por los conflictos entre las jurisdicciones sin participación de los contribuyentes (p.e., en cuanto a la distribución de los fondos coparticipables) o a los conflictos entre jurisdicciones con la participación del contribuyente (p.e., cuando una jurisdicción pretende una mayor base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y cuestiona –sin acuerdo de las restantes– la que el contribuyente le asignó en los términos del Convenio Multilateral).

Que también se han debatido y examinado en el curso de las Jornadas las dificultades que existen para encontrar el tribunal judicial competente e idóneo para instar la revisión judicial de las decisiones de los organismos interjurisdiccionales, con efectos para todas las partes involucradas, toda vez que la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró improcedentes los recursos extraordinarios deducidos contra las decisiones de la Comisión Plenaria y/o de la Comisión Federal de Impuestos.

En virtud de todo lo expuesto,

LA COMISIÓN DEL PANEL II DE LAS III JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

RECOMIENDA:

- 1) Que se identifique o establezca un mecanismo claro, rápido e idóneo, que garantice en forma suficiente y en tiempo oportuno la revisión judicial de las decisiones de los organismos interjurisdiccionales.

- 2) Que el mecanismo señalado garantice la independencia del tribunal judicial revisor y la intervención de todas las partes involucradas en el caso, ya sean fiscos o contribuyentes, en forma tal que todas ellas queden alcanzadas por los efectos de la sentencia a dictarse.
- 3) Que las legislaciones locales, ante el planteo de un “caso concreto” [artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral], contemplen la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo de determinación hasta tanto exista un pronunciamiento de la Comisión Plenaria.
- 4) Que se contemple, especialmente, la situación del contribuyente interjurisdiccional a fin de evitar que, ante las desavenencias entre los fiscos respecto de la interpretación del acuerdo interjurisdiccional, el particular tenga que cumplir la misma obligación en dos o más jurisdicciones diferentes, estableciéndose mecanismos ágiles y eficientes de compensación entre los fiscos involucrados.
- 5) Que se disponga la efectiva aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, a cuyo fin se exhorta a las Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral, así como a las jurisdicciones que las integran, a adoptar todos los recaudos necesarios para que ello ocurra, abandonando las interpretaciones restrictivas que han causado su inoperancia. A tal fin, por ejemplo, se deberá otorgar adecuada recepción a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (autos “Argencard S.A. c/ Provincia de Entre Ríos”, Fallos: 334:1472), abandonarse la exigencia de la prueba documental que demuestre la inducción a error (resolución general Comisión Arbitral 3/2007) y aceptarse la relevancia del contribuyente como “agente de distribución” del régimen del Convenio Multilateral y la posibilidad de que las distintas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio, a las que alude el artículo 1 del Protocolo, puedan darse entre el Fisco y el contribuyente, como ha señalado el Máximo Tribunal.

PANEL I

Impacto de la tributación local en el financiamiento empresario

PRESIDENTE

Miguel A. F. Di Mascio

SECRETARIA

Viviana B. Valentini

RELATOR

Martín R. Caranta

PANELISTAS

Daniel Borrego

Julián A. Martín

Ricardo M. Chicolino

AUTORES DE TRABAJOS

Anabella Kacenelson y Tomás Alderete

Marcos Goshi y Flavio Pennimpede

Marcelo Ariel Greco y Analía Paula Magno

José Antonio Alaniz

INFORME DE RELATORÍA

MARTÍN R. CARANTA

I. INTRODUCCIÓN

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), consciente de su representación en el mundo profesional, y como respuesta a las exigencias y preocupaciones cambiantes de sus variados miembros, ha encarado desde el año 2014 la organización de las Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, habiendo decidido celebrar este año su tercera edición en la Ciudad de La Plata, los días 23 y 24 de junio.

Durante el primer día del encuentro –23 de junio– se desarrollarán el Panel I, cuyo tema de estudio será el *“Impacto de la tributación local en el financiamiento empresario”* y el Panel II, que referirá a *“Las decisiones de los organismos intrafederales o interjurisdiccionales: su naturaleza, sus efectos y su revisión judicial”*.

El día siguiente comenzará con el trabajo de las Comisiones, a fin de consensuar las conclusiones y recomendaciones que surgirán de la sesión de las mismas, y que serán leídas ante el público presente. Cerrará este prestigioso encuentro profesional una Mesa Redonda dedicada a los *“Los Tribunales Fiscales Locales”*.

Se advierte a primera vista que la AAEF brinda a la comunidad académica y profesional la oportunidad de estudiar y debatir sobre dos temas muy vigentes y trascendentales en lo que a la vida empresaria y fiscal se refiere. Por un lado, se atenderán a cuestiones de neto corte técnico, mientras que por el otro se abordarán líneas de interpretación administrativa y jurisprudencial de las distintas autoridades de aplicación y de la justicia.

A fin de situarnos en lo que será nuestro tema de estudio, podemos ubicarnos en un contexto nacional e internacional complejos, no obstante lo cual –y de acuerdo con varias opiniones autorizadas–, nuestro país ofrecería una tasa de retorno superior a la de otros mercados, razón por la cual se espera el incremento de la inversión empresaria, en un plazo relativamente breve.

El “financiamiento” constituye el elemento vital a considerar al momento de canalizar dichas inversiones y el costo del mismo un aspecto no menor para la evaluación de cualquier proyecto.

Dentro de los costos del financiamiento se encuentran los costos impositivos, los cuales si bien no resultan el aspecto central sobre el cual un Inversor toma sus decisiones, sin dudas presentan suma relevancia al momento de evaluar un proyecto de inversión, por lo que analizar su impacto y, sobre todo, proponer reducciones resulta primordial.

A esta altura resulta importante aclarar que, cuando nos referimos al “financiamiento”, englobamos dos modalidades:

- i) con *capital propio*, y
- ii) con *capital ajeno*.

II. TEMAS OBJETO DE ESTUDIO

Refiriéndonos al impacto de la tributación local en las dos formas de obtención de recursos comentadas precedentemente (con capital propio o ajeno), constituirá nuestro objeto de estudio analizar su incidencia en las siguientes etapas:

- a) al momento de poner en marcha la financiación (instrumentación de la decisión);
- b) en oportunidad de concretarse a través del ingreso de los fondos;
- c) mientras la financiación se mantenga;
- d) al percibirse la remuneración del capital y, finalmente,
- e) al producirse el retiro o recupero del capital.

A su vez, el costo del financiamiento se vincula íntimamente con el valor de los productos o de los servicios ofrecidos. Dado que el precio de una etapa se calcula sobre el costo de la anterior, incrementada con la utilidad pretendida (*mark up*), el precio del bien o del servicio objeto de comercialización aumentará en mayor medida que el impuesto sobre lo recaudado (sobre todo “ingresos brutos”), a esto se lo de-

nomina efecto “piramidación”. Cuantas más etapas de desarrollo tiene un bien, mayor será el incremento en el valor final, por repetición de bases imponibles. Al mismo debe analizárselo junto con los efectos “acumulación” y “aceleración”.

Para que el gravamen sea considerado como un impuesto a los consumos, debe ser factible la traslación. Según Schmölders¹, si la carga no es trasladada completamente, el gravamen pierde su identidad característica y, al menos temporalmente, puede convertirse en un impuesto directo al comercio, a la agricultura, etc., afectando notablemente la rentabilidad de la empresa. Cabe entonces recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que “...si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía [Fallos: 297:500], existen casos en los que es posible y además necesario, reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente”².

Con la traslación, el contribuyente de derecho –percutido– intenta que la carga del impuesto sea soportada por otro sujeto. Existen varias formas de traslación: hacia adelante, hacia atrás y oblicua –que a su vez puede ser hacia adelante o hacia atrás–. En algunos casos la traslación completa e inmediata no resulta posible³:

- a) Si las empresas creen que la demanda total del producto es altamente elástica, pueden dudar en trasladar el gravamen debido a los efectos sobre el volumen de ventas y sobre sus costos unitarios.
- b) Si la competencia de precios es rigurosa, algunas empresas tratarán de aumentar las ventas evitando aumentar los precios mientras otras lo hacen.
- c) Si el impuesto no es muy gravoso, muchas empresas no reajustarán sus precios, especialmente en relación a artículos que se venden a un precio fijo.

Cuando el público adquiere una mercadería o un servicio cuyo precio ha sido incrementado a causa del tributo, soportará la carga del impuesto abonando un precio mayor al que existían anteriormente. De esa forma, existirá un menor ingreso disponible para adquirir esa y otras mercaderías o servicios o para ahorrar (“efecto ingreso”).

III. TRABAJO DE COMISIÓN Y METODOLOGÍA DE LA RELATORÍA

En oportunidad de estas III Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, he sido honrado con la designación para desempeñarme como Relator del Panel I, cuyo alcance conceptual y temática de investigación he presentado precedentemente.

Como cuestión previa y conceptual, considero importante ubicar el planteo de la temática de este Panel I dentro del rol que la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) ha asumido dentro de la comunidad profesional y de la sociedad argentina. Siendo la AAEF una entidad académica, integrada por profesionales que se desempeñan en el sector público y en el privado, cuyo objeto es contribuir con la sociedad a través del estudio de los temas fiscales, para su mejora, el abordaje de este Panel no se encamina a propiciar la eliminación de impuestos como recursos fiscales –necesarios para la provisión de bienes y servicios públicos– sino a advertir las consecuencias de una u otra forma de financiación, de la necesidad de ciertas modificaciones al sistema tributario local, de forma tal de eliminar la incertidumbre que pudiera existir o de incentivar la inversión y el desarrollo de la actividad a nivel provincial y/o municipal.

Desde su nacimiento, la AAEF propicia el estudio objetivo de los temas que considera de interés para la comunidad, sin abordajes políticos ni sectoriales, dinámica que ha sido respetada por todas las Jornadas y Mesas Redondas desarrolladas, y también por las autoridades de este Panel.

En mi función de Relator, mi tarea se limitará a exponer las principales ideas, inquietudes y propuestas que han presentado los panelistas y autores en sus exposiciones y trabajos, respectivamente, con la introducción de algún aporte personal que considere conveniente sobre alguna posición en particular.

1 Günter Schmölders, *Turnover Taxes, Developments in taxation since World War I*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1966, pág. IV-13.

2 “Compañía Argentina de Construcciones, SA c/Provincia de Mendoza”, CSJN, del 7/5/85, C.1149.XVIII.

3 John F. Due, *Ánalisis Económico de los Impuestos*, 3^a ed., El Ateneo, págs. 268/272.

Este informe de relatoría contiene, entonces, los principales aportes de los panelistas y autores, con la presentación de algunas conclusiones preliminares que surjan de los mismos. En un documento final constarán las conclusiones definitivas y recomendaciones del trabajo de este Panel, el que seguramente también refleje la intervención de los asistentes durante el transcurso de las Jornadas.

Han sido convocados prestigiosos profesionales como panelistas que brindarán su interpretación de las distintas situaciones objeto de estudio, sobre la base de la experiencia recogida de su práctica profesional y académica. Daniel Borrego contribuirá con ciertas notas sobre tributación local y financiamiento empresario. Luego Julián Martín se referirá a las distintas formas de financiarse por parte de las empresas (aumentos de capital, obligaciones negociables, fideicomisos financieros, leasing o financiamiento directo), analizando las implicancias fiscales de cada modalidad. Finalmente, Ricardo Chicolino dará su opinión sobre el alcance de la imposición provincial en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, principalmente con relación a operaciones de comercio exterior, cuyo grado de incertidumbre respecto de su gravabilidad produce un incremento en los costos de financiamiento de las empresas.

Finalizada la exposición de los panelistas, los colegas que han tenido la gentileza de contribuir con la elaboración y presentación de un trabajo con su investigación e interpretación sobre los temas abordados, dispondrán de breve espacio de tiempo para compartir sus conclusiones con los asistentes. El detalle de los cuatro trabajos presentados es el siguiente:

- Anabella Kacenelson y Tomás Alderete: "Las diferencias de cambio frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos".
- Marcos Goshi y Flavio Pennimpede: "Imposición de los instrumentos financieros derivados en el impuesto sobre los ingresos brutos".
- Analía Paula Magno y Marcelo Ariel Greco: "Impacto en la tributación local sobre la financiación: en especial durante la vigencia y al percibirse la remuneración de capital".
- José Antonio Alaniz: "Soluciones a nivel nacional del intolerante saldo a favor en materia del impuesto sobre los ingresos brutos –un costo que de financiero pasó a ser económico–".

A continuación, independientemente del orden en que disertarán los panelistas, pasará a realizar el relato de los temas y subtemas que integran el objeto de análisis de este Panel I.

IV. DESARROLLO DE LA TEMÁTICA DEL PANEL

IV.1. Impacto al momento de la instrumentación de la financiación

Como bien lo sugiere el título de este apartado, el impacto tributario viene dado por la "instrumentación" de la financiación, es decir, plasmar un compromiso financiero en un "instrumento", lo cual tiene un impacto directo en materia del impuesto de sellos.

Al respecto, debe recordarse que la ley nacional 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales⁴ dispone en su artículo 9 que la adhesión de cada provincia, por ley, obliga a las mismas a que el impuesto de sellos recaiga sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21.526.

A su vez, dicha ley considera "instrumento" a toda *"escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes"*.

La imposición de la gabela *sub examine* será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimiento, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.

4 BO: 26/1/88.

El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (BO: 2/8/93) estableció que –luego de aprobado por las legislaturas provinciales– se derogaría en las distintas jurisdicciones para toda operación financiera y de seguros destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de construcción y así gradualmente para el resto de las operaciones hasta el 30/6/95. Dicho pacto quedó trunco en cuanto a su aplicación. Sin embargo, existen algunos incentivos previstos por distintas jurisdicciones, que cabría contemplar⁵.

El objetivo de este apartado es precisamente atender al conjunto de situaciones que se presentan en la etapa inicial del financiamiento y que se ven incididas por el impuesto de sellos, como así también a las principales alternativas que se emplean en el mundo de los negocios para evitar la generación de un hecho imponible y su consecuente obligación tributaria.

Una de las primeras cuestiones que emerge al plantear el asunto es la clásica pregunta ¿capital social o deuda? Julián Martín se ha referido al tema, y en el resumen de su ponencia es categórico: “*se puede obtener fondeo vía capital propio, incluso mediante la búsqueda de nuevos accionistas en el mercado capitales, y dicho esquema no tiene costo financiero ni fiscal alguno*”.

No obstante la conclusión mencionada en el apartado anterior, dicho panelista ha efectuado una recorrida que sin dudas resultará muy útil a futuro como material de consulta, por cuanto ha abordado en su análisis las distintas formas de financiarse, no solo “capital o deuda”, sino también las diferentes formas de financiación a las que una empresa puede recurrir (v.gr., obligaciones negociables, fideicomisos financieros, leasing, financiamiento directo), considerando su impacto en los impuestos de sellos e ingresos brutos, y en la tasa de seguridad e higiene, en materia de exenciones, base imponible, alícuotas, etc. Se destaca su aporte, por cuanto contiene un breve análisis de las formas de financiamiento mencionadas y sus características financieras principales, de forma de completar el estudio e ir más allá de lo tributario.

La principal conclusión a la que arriba es que la forma menos onerosa de financiarse para las empresas resulta a través del mercado de capitales. En lo que respecta a los instrumentos (para el impuesto de sellos) como el interés (para el impuesto sobre los ingresos brutos y la tasa de seguridad e higiene) no hay diferencias, pues cuentan con exenciones. Sin embargo, resulta importante su observación respecto de la tasa de interés en el mercado de capitales: es menor que el financiamiento directo. Así pues, a partir de esto último, sumado a las exenciones fiscales, se genera una situación tal que a través de obligaciones negociables o fideicomisos financieros se logra un financiamiento más económico. Finalmente, advierte que, si se puede obtener fondeo vía capital propio o incluso mediante la búsqueda de nuevos accionistas en el mercado capitales, dicho esquema no tiene costo financiero ni fiscal alguno.

Quien también se ha referido a la problemática que se trata en este apartado es Daniel Borrego. Presenta el resumen de su ponencia conclusiones tan interesantes como algunas inquietudes y observaciones planteadas con el ánimo de sugerir una mejora legislativa.

Los aportes de Borrego no solo resultan interesantes desde lo académico, sino desde lo práctico, por cuanto plantea que algunas soluciones existentes en el mercado financiero regular⁶ e irregular⁷ pueden resultar onerosas, limitadas, y a veces de difícil acceso. Sin embargo, aborda algunos productos a los que pueden acceder las pequeñas y medianas empresas y que satisfacen en parte las necesidades de corto plazo que estas soportan. Concretamente, se refiere a la negociación de cheques de pago diferido, al pagaré bursátil y a las obligaciones negociables para PYMES⁸.

En lo que respecta a la operatoria de **descuento de cheques** y su impacto en el impuesto de sellos, Borrego comienza por recurrir a la doctrina para sintetizar las características del tributo, las que damos por conocidas por los lectores en mérito a la brevedad. Luego, siguiendo la obra de Soler, expone que las diferentes legislaciones provinciales, “...prevén al cheque en sus disposiciones, ya para declararlo expresa-

5 Por ejemplo, la Provincia de Buenos Aires exime del pago del impuesto de sellos a los contratos de cesión, contratos de mutuo, fianzas personales y contratos de prendas e hipotecas que se instrumenten durante el ejercicio fiscal 2015, en el marco del “*programa de financiamiento para empresas integrantes de cadena de valor estratégicas de la Provincia de Buenos Aires*” del Banco de la Provincia de Buenos Aires.

6 Líneas de crédito, descubiertos, descuentos de facturas, etc.

7 “Canjes de cheques”, “cuevas financieras” y similares.

8 A estas las menciona, pero no las analiza, dado que Julián Martín las ha abordado en su presentación.

mente exento como para someterlo a imposición, generalmente con un impuesto fijo, esto es, sin vínculo con el importe del documento”⁹.

La forma en que se establece la imposición –no muy relevante tanto por la existencia de numerosas exenciones, como por tratarse de sumas fijas de baja cuantía–, no afecta la operatoria que comenta. Ello entendiendo que el «endoso» del documento a la Caja de Valores¹⁰ no implica un acto que pudiera quedar sometido al tributo en aquellas jurisdicciones que eventualmente mantienen la imposición sobre los actos realizados sobre cheques, en razón de que no se verifica transferencia de riqueza alguna, siendo un evento meramente operativo para permitir el funcionamiento del régimen de negociación de cheques de pago diferido.

Borrego también se ha referido al **pagaré bursátil** como modalidad de financiación, habiendo sido puesto en marcha en nuestro mercado de capitales en forma bastante reciente. Cita la circular 3550¹¹ del Mercado de Valores de Buenos Aires SA, que “ha resuelto habilitar la negociación de pagarés”. Dicha circular precisa que “Los pagarés autorizados a negociar están definidos en las siguientes características:

- *Pagarés patrocinados por la entidad libradora o endosante.*
- *Pagarés avalados.*
- *Pagarés librados por el Estado Nacional, Estados Provinciales, los Gobiernos Autónomos de los Municipios, los Entes Autárquicos y las Empresas y Sociedades del Estado.*

La negociación se llevará a cabo a través de la plataforma de Cheques de Pago Diferido, mediante subastas de lotes, los cuales pueden contener uno o varios pagarés, asegurando de esta manera la prioridad precio/tiempo”.

Señala Borrego las principales disposiciones de la resolución de consejo 4/13 de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires¹², y observa que cabe tener presente la ley 26.831¹³ que regula el Mercado de Capitales, la cual define en su artículo 2 el concepto de “valores negociables” con un sentido amplio, comprendiendo entre otros a los “pagarés”. Finalmente, recuerda que las normas de la CNV tanto en su texto anterior como en el vigente contienen disposiciones relativas a la emisión de “pagarés seriados”¹⁴.

Resulta trascendental en el análisis de Borrego que, al no existir una disposición legal expresa que lo comprenda, las operaciones con “pagarés” tendrán el tratamiento impositivo dispensado para estos documentos que prevé la legislación fiscal. Esta observación es importante dado que la circular 3550 del Merval dispone que su negociación se efectuará a través de la plataforma para las operaciones con cheques de pago diferido.

En lo que respecta al impuesto de sellos, señala que, como principio general, el libramiento de un pagaré y en ciertos casos el endoso, constituyen actos gravados. Sin embargo, no todos los “pagarés” resultan sometidos a imposición. Algunas legislaciones prevén exenciones de variada índole, como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que beneficia a los que se emiten en “garantía” (artículo 477, inciso 20, segundo párrafo, del Código Fiscal)¹⁵.

A su vez, considera que, en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, algunas respuestas se podrían encontrar en el artículo 477, incisos 25 y 49 (el inciso 50 también tiene alguna relevancia dado que remite al anterior), y en cierta medida en el inciso 20¹⁶.

9 *El Impuesto de Sellos*, La Ley, pág. 17.

10 Que conforme lo estipula el Anexo de la ley 24.452 (luego de su reforma por el decreto 386/03), establece la particular naturaleza de la transferencia del cheque a la Caja de Valores SA, afirmando que esta se realiza con el único objeto de su negociación bursátil y que, por ende, dicha transferencia no genera consecuencias jurídicas adicionales, a la del objetivo por el cual se realiza.

11 De fecha 4 de diciembre de 2013.

12 “Reglamento del listado de pagarés”, aprobado con fecha 30 de octubre de 2013.

13 BO: 28/12/12. También son relevantes las disposiciones que se dictaron y que se dicten en su consecuencia, mereciendo especial mención el decreto 1023/13 reglamentario de la Ley de Mercado de Capitales y la resolución CNV 622/13 que aprobó el nuevo texto de las “Normas CNV”.

14 Título II, Sección VII y Título VI, Sección XV.

15 El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, si bien contiene una norma similar en el artículo 297, inciso 5, no posee el párrafo del Código de CABA relativo a los “pagaré en garantía”.

16 Respuesta, no obstante, que no agota la incertidumbre por la ausencia de una norma precisa referida a la especie bursátil.

Destaca al inciso 20¹⁷, por cuanto el primer párrafo se refiere a las diferentes formas de "garantía" que se pueden efectuar en respaldo de negocios jurídicos principales *"que hayan pagado el impuesto de sellos correspondiente en la respectiva jurisdicción de otorgamiento, o que se encontraban exentas del mismo"*. Considera importante que este tipo de producto de mercado de capitales, tal como surge de las normas que lo regulan, debe ser acompañado por un "aval" generado en una "sociedad de garantía recíproca". Así, partiendo de la hipótesis de que el producto principal está exento, luego el "aval" o garantía exigida por las regulaciones bursátiles, deviene exenta.

Respecto del inciso 25 también mencionado, este recae sobre los "endosos de pagarés" con lo que esta actividad propia del instrumento queda amparada por la dispensa mencionada.

Sin embargo, Borrego indica que la mayor relevancia gira en torno al inciso 49¹⁸ el que reza en la parte que aquí interesa:

"49. Los instrumentos, actos y operaciones de cualquier naturaleza incluyendo entregas y recepciones de dinero, vinculados y/o necesarios para posibilitar incremento de capital social, emisión de títulos valores representativos de deuda de sus emisoras y cualesquiera otros títulos valores destinados a la oferta pública en los términos de la ley 17.811, por parte de sociedades o fideicomisos financieros debidamente autorizados por la Comisión Nacional de Valores a hacer oferta pública de dichos títulos valores..."

Destaca que la ley 26.831, en su "glosario" del artículo 2, incluye una definición de "valores negociables"¹⁹, equiparando el concepto a "título valor" para luego enumerar una extensa serie de productos de mercado de capitales. Ahora bien, el primer interrogante que surge es si la expresión "título valor" resulta susceptible de ser extendida a los "pagarés" o si estos, sin llegar a ser "títulos valores", igual integran la especie "valor negociable" de índole más amplia. La incógnita se potencia por la utilización, a continuación de la enumeración de una serie de instrumentos cuya calidad de "títulos valores" está en duda, tanto por el empleo del término "asimismo" como por la mención a posteriori de los "instrumentos financieros derivados"²⁰.

Según Borrego, el resto de las condiciones del inciso 49 también genera algunas incógnitas, pero dada su amplitud y la relevancia del término "títulos valores", despejada esta última incógnita, será más fácil que el pagaré bursátil encuentre cauce en la exención. Recurriendo a doctrina jurisprudencial, recuerda que, en la interpretación, no cabe atenerse a las palabras empleadas en la norma, sino que también cabe recurrir al objetivo perseguido por el legislador. Bajo esta perspectiva, Borrego considera posible concluir que la disposición pretende abarcar y beneficiar a todos los productos de mercado de capitales²¹.

17 Exime del gravamen a: "20. *Las fianzas, otras obligaciones accesorias, como asimismo la constitución de hipotecas y prendas, y todos los instrumentos financieros que avalen, garanticen y/o cubran obligaciones cuando se pruebe que han sido contraídas para garantizar obligaciones que hayan pagado el impuesto de sellos correspondiente en la respectiva jurisdicción de otorgamiento, o que se encontraban exentas del mismo. Si no se demostrare el pago del impuesto sobre el instrumento principal, o en su caso la exención, el documento en el cual se formalicen estas garantías estará sometido al impuesto correspondiente o al que grave la obligación principal.*

La presente exención también comprende los pagarés emitidos para garantizar los actos, contratos y/o instrumentos que hubiera tributado el impuesto correspondiente o se encontraren exentos".

18 El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires prevé en su artículo 297, inciso 45, una dispensa semejante.

19 Expresión que ya había tenido alcance normativo en el decreto 677/01 "de transparencia".

20 Dispone el referido glosario: "Valores negociables: Títulos valores emitidos tanto en forma cartular así como a todos aquellos valores incorporados a un registro de anotaciones en cuenta incluyendo, en particular, los valores de crédito o representativos de derechos crediticios, las acciones, las cuotapartes de fondos comunes de inversión, los títulos de deuda o certificados de participación de fideicomisos financieros o de otros vehículos de inversión colectiva y, en general, cualquier valor o contrato de inversión o derechos de crédito homogéneos y fungibles, emitidos o agrupados en serie y negociables en igual forma y con efectos similares a los títulos valores; que por su configuración y régimen de transmisión sean susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en los mercados financieros. Asimismo, quedan comprendidos dentro de este concepto, los contratos de futuros, los contratos de opciones y los contratos de derivados en general que se registren en mercados autorizados, y los cheques de pago diferido, certificados de depósitos de plazo fijo admisibles, facturas de crédito, certificados de depósito y warrants, pagarés, letras de cambio y todos aquellos títulos susceptibles de negociación secundaria en mercados".

21 De hecho, el Fisco de CABA incluyó a los "derivados" a través de la resolución AGIP 183/09.

En suma, postula que hay argumentos para sostener que los incisos mencionados benefician a la totalidad de las operaciones relativas a "pagarés bursátiles", pero ante la existencia de incertidumbre por la falta de una mención expresa del producto, siempre cabe la posibilidad de plantear una consulta y/o instar el dictado de una norma de alcance general que aclare el punto.

A modo de conclusión preliminar, observo la falta de incentivos a la financiación de proyectos generadores de fuente de empleo y producción, por lo que sería recomendable la inclusión de este tipo de medidas. En resumidas cuentas, los recursos que no se recauden desde lo fiscal se recibirán a partir del flujo de riqueza que la actividad económica generará.

IV.2. Impacto al concretarse la financiación

La concreción de la financiación, cuando es bancarizada, impacta en los sujetos que la reciben –también en los que la otorgan al momento de la devolución del capital– a través de los regímenes de recaudación bancaria (régimen SIRCERB o los establecidos por las distintas jurisdicciones locales). En efecto, ninguno excluye situaciones tales como acreditación de fondos recibidos en préstamo, por aportes irrevocables para la futura emisión de acciones, aportes de capital, aportes provenientes de la cuenta particular de un accionista, etc.

Se trata de una de las grandes falencias de estos regímenes, por cuanto terminan impactando sobre flujos positivos de fondos que no son el resultado de hechos imponibles perfeccionados en cabeza de quien los recibe, por lo que –en la mayoría de los casos– terminan originando abultados saldos a favor.

Otra cuestión está dada por la acumulación de fondos en forma previa a encarar un proyecto de inversión. Es habitual realizar ciertas inversiones financieras con los mismos a los efectos de obtener una cierta rentabilidad, o cuanto menos evitar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda por el paso del tiempo. A efectos de nombrar algunas de las distintas posibilidades que se presentan, pueden ser considerados la realización de un plazo fijo, la colocación en un fondo común de inversión, la compra de moneda extranjera, la compra de bonos, títulos públicos o acciones. La decisión de una u otra alternativa dependerá de la rentabilidad final, tomando en consideración el impacto tributario.

Hemos detectado entonces dentro de este punto, dos subgrupos de cuestiones que revisten especial relevancia para el Panel I: i) el impacto de los regímenes de recaudación sobre la financiación recibida, y ii) el impacto fiscal por los hechos imponibles que resultan de la acumulación de fondos necesarios para financiar la inversión a realizar.

En lo que respecta al impacto de los regímenes de recaudación, son varias las inquietudes que se generan:

- ¿Qué legitimidad existe para impactar con recaudaciones situaciones que no constituyen hechos imponibles?
- ¿Qué vías de solución existen frente las recaudaciones sufridas al concretarse la financiación?
- ¿Existen formas de planificar la concreción a efectos de evitar el impacto fiscal (v.gr., compra de títulos en el exterior y venta en la República Argentina)?

José Antonio Alaniz se ha referido a esta problemática, a través del trabajo que ha presentado en estas Jornadas, en donde expone y razona cómo las consecuencias financieras de la acumulación de saldos a favor han dejado de ser financieras para ser de índole económica. En su trabajo advierte la existencia de una situación contraria a la razón y al marco legal: producto del desfasaje de los regímenes de recaudación, **los fiscales locales se han transformado en deudores de los contribuyentes, cuando en realidad la situación debería ser inversa.**

Alaniz expone que, mediante los distintos regímenes existentes (v.gr., retenciones, percepciones, recaudaciones bancarias), no solo los fiscales pretenden el ingreso del total de los fondos antes del vencimiento fijado para el pago de la obligación fiscal, sino que se ha producido una desnaturalización de los mismos, llegando a ser utilizados como un mecanismo sancionatorio –a lo que agrega: *sine legem*–, para la captación de materia imponible por operaciones no declaradas, la captación del tributo que corresponde a contribuyentes renuentes a inscribirse en una jurisdicción determinada, entre otras cuestiones.

Puntualmente, en lo que respecta al sujeto que recibe la financiación por vía bancaria (v.gr., transferencia de fondos o acreditación de un cheque por los fondos, ya sea ante un contrato de mutuo o aumento de capital o por aportes irrevocables), ante la inexistencia de exclusiones expresas, los regímenes terminan impactando sobre estos fondos, que no tienen el más mínimo correlato con el ejercicio de

la actividad gravada por parte del receptor. En el mejor de los casos, podríamos hablar de una suerte de "actos preparatorios" al hecho imponible, lo cual no justifica ni la recaudación ni la imposición, por cuanto –por imperio legal– la obligación tributaria nace una vez perfeccionado el hecho imponible; ni antes ni después.

A su vez, destacamos un aspecto que ha sido considerado en dos trabajos –el de Kacenelson y Alderete y también en el de Magno y Greco– y que se refiere a la expresa exclusión legal de la base imponible en materia del impuesto sobre los ingresos brutos de los importes que constituyen el reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos y adelantos y en toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades (cfr. artículo 188 del código fiscal de la Provincia de Buenos Aires y artículo 220 del código fiscal de la CABA).

No obstante lo expuesto en el párrafo anterior, las recaudaciones bancarias recaen sobre los depósitos que obedezcan a reintegros de capital, lo cual afecta la situación de los mutuantes. Si bien puede entenderse que la identificación de los conceptos que generan el crédito bancario en cabeza del acreedor presenta dificultades para quienes deben actuar como agentes de retención (v.gr., entidades financieras), considero oportuno manifestar que no se comprende la negativa de los fiscales locales a una ágil y rápida devolución. No existen mecanismos expresos para una ágil devolución, sino que el procedimiento que por lo general pretenden aplicar es el de la repetición, que fue diseñado como un mecanismo legal para situaciones muy diferentes. Luego de la solicitud por parte del interesado, los fiscales demoran aproximadamente ciento ochenta días hábiles administrativos para el inicio de una fiscalización; seguidamente, se extiende el plazo por la duración del proceso de verificación, para que finalmente el recupero de sumas improcedentemente recaudadas se produzca en un plazo cercano a los dos años.

Respecto de lo mencionado en último término en el párrafo precedente, no puede omitirse la cita a las consideraciones de José Osvaldo Casás, cuando en su voto en autos "Minera IRL Patagonia SA c/GC-BA"²², expuso: *"en algunos países, los contribuyentes rara vez articulan acciones de responsabilidad contra el Estado y se autocensuran, por cuanto cualquier planteo en tal sentido puede obrar como un disparador de represalias, traducidas en ajustes impositivos e, incluso, en severas multas"*; para agregar: *"piénsese que un simple reclamo de repetición de pagos indebidos suscita, de ordinario, la verificación de la situación fiscal del obligado por todos los períodos o ejercicios no prescriptos"*; finalizando: *"ello facilitado, ya que la calificación por el contribuyente de los actos frente a la ley fiscal en las declaraciones juradas que confecciona puede ser fácilmente impugnada en términos de recalificación por el Fisco, tanto respecto de las bases fácticas como a través de la invocación de una interpretación diversa de las disposiciones aplicables, todo ello en el ejercicio de su potestad tributaria aplicativa de verificación, en una rama del Derecho en que sobreabundan las regulaciones contradictorias –generando una verdadera selva normativa–, y en donde los preceptos por su opacidad, ambigüedad o por la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, conspiran contra la seguridad jurídica y los principios de tipicidad, taxatividad y exclusividad a que deben ajustarse las definiciones normativas de las hipótesis de incidencia de los gravámenes"*.

El otro aspecto que fuera propuesto para el análisis dentro de este apartado tiene que ver con el impacto fiscal por la acumulación de los fondos a invertir. Es que no siempre el desembolso es inmediato a la existencia de los fondos, ya sea porque aún no ha llegado el plazo convenido para el pago o bien porque falta reunir parte del capital necesario para la inversión.

Una primera cuestión, en relación con el punto *sub examine*, pretende advertir qué colocaciones resultan más atractivas desde el impacto tributario que conllevan. La práctica más clásica podría considerarse el depósito a plazo fijo, incluso también por la escasa asunción de riesgo, pasando luego a la inversión en fondos comunes regidos por la ley 24.083 y por último títulos públicos y acciones.

Magno y Greco abordaron en su trabajo la temática planteada, distinguiendo la legislación de la CABA de la bonaerense.

La Ciudad de Buenos Aires contempla la exención para (artículo 179 del Código Fiscal):

"1. Los ingresos provenientes de toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también las rentas producidas por los mismos o los ajustes de estabilización o co-

22 "Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/Amparo (artículo 14, CCABA) s/Recurso de inconstitucionalidad concedido", expediente 10311/13, sentencia del 12/11/14.

rrección monetaria. Toda operación sobre acciones y la percepción de dividendos y revalúos. Los ingresos provenientes de toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por la ley nacional 23.576, la percepción de intereses y actualizaciones devengadas y el valor de venta en caso de transferencia, mientras le sea de aplicación la exención respecto del Impuesto a las Ganancias (...).

6. Los ingresos derivados de los intereses y/o actualización de depósitos en caja de ahorro, a plazo fijo, cuenta corriente y/o cuenta única. Los importes de los intereses y/o actualizaciones derivados de los depósitos en cuenta corriente son exclusivamente los generados por operaciones efectuadas en las entidades financieras sujetas a la ley nacional 21.526. Esta exención rige únicamente para personas físicas y sucesiones indivisas (...)".

La Provincia de Buenos Aires contiene una legislación similar (artículo 207 del Código Fiscal), contemplando la exención para:

"c) Toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades, como así también las rentas producidas por los mismos y/o los ajustes de estabilización o corrección monetaria.

Toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por las leyes 23.576 y 23.962, y sus modificatorias, la percepción de intereses y actualización devengadas y el valor de venta en caso de transferencia, mientras le sea de aplicación la exención respecto del impuesto a las ganancias (...).

h) Los intereses de depósitos en cajas de ahorro, cuentas corrientes y a plazo fijo (...)".

Si bien el tratamiento de las colocaciones en los fondos comunes de inversión abiertos no ha sido analizado, para completar el panorama me limitaré a señalar una interpretación sobre el punto, a la que adhiero. La ley 24.803, en su artículo 1 –primer párrafo– establece que se considera fondo común de inversión “*al patrimonio integrado por valores mobiliarios con oferta pública, metales preciosos, divisas, derechos y obligaciones derivados de operaciones de futuro y opciones, instrumentos emitidos por entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina, y dinero, pertenecientes a diversas personas a las cuales se les reconocen derechos de copropiedad representados por cuotapartes cartulares o escriturales. Estos fondos no constituyen sociedades y carecen de personería jurídica*

” (el destacado es propio).

Siendo entonces que las colocaciones más habituales son en fondos de inversión de acciones, títulos públicos o depósitos a plazo fijo, se considera que el tratamiento impositivo de los mismos será el que corresponde a los activos que componen el patrimonio del FCI. A fin de cuentas, existe sobre tales activos un derecho de copropiedad por parte del inversor.

Una cuestión a menudo generadora de inquietudes es la **codificación de los ingresos financieros obtenidos**, máxime cuando pudieran estar gravados. **Magno y Greco** realizan el análisis del tema en su trabajo, con relación a la normativa de CABA y Provincia de Buenos Aires.

En lo que respecta a la primera de las jurisdicciones mencionadas, la resolución SHyF 4136/03 aprobó el Nomenclador de Actividades Económicas para la Ciudad de Buenos Aires (NAECBA). El apartado J) *Intermediación financiera y otros servicios financieros* de la misma contiene la codificación para estas actividades que incluyen “*(...) los servicios financieros (códigos 659810 a 659990), y los servicios auxiliares financieros (códigos 671110 a 671990), cuya principal diferencia consiste en que en los primeros las unidades realizan actividades financieras por su propia cuenta; mientras que en las segundas se incluyen las actividades de administración y organización de los mercados bursátiles, y de intermediación por cuenta de terceros (...)"*. Los autores señalan que bajo el código 659990 referido a “*Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.*” han sido contempladas “*Las inversiones en valores mobiliarios: inversión en acciones, títulos, obligaciones, u otros instrumentos financieros*”.

En materia de la reglamentación bonaerense, **Magno y Greco** han traído a colación el informe 19/08²³ de ARBA, referido a la codificación de actividad de las colocaciones a plazo fijo. Al respecto, allí se ha expresado que “*...se advierte que bajo el código 659990 'Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.' se incluyen a las inversiones en valores mobiliarios: inversión en acciones, títulos, obligaciones, u otros instrumentos financieros. Si bien en las actividades incluidas en este código no se hace alusión expresa a la inversión en plazo fijo, es menester aclarar que la enunciación de las actividades que se incluyen no es taxativa. Atento ello, cabe precisar que un certificado de plazo fijo es un instrumento financiero. Ello puede advertirse*

23 Dirección de Técnica Tributaria de fecha 14/3/08.

de los considerandos del decreto PEN 1047/05, cuando se expresa: ‘...Que se considera oportuno y adecuado el ingreso a los sistemas de negociación de las entidades autorreguladas de la República Argentina de instrumentos financieros del mercado monetario, como los certificados de depósito a plazo fijo emitidos por entidades financieras, aprovechando su tradicional difusión entre el público...’.

Finalmente, en su trabajo, los autores nos recuerdan la alícuota de imposición sobre estas actividades, para cada una de las jurisdicciones abordadas:

- **CABA:** la ley tarifaria para el año 2016²⁴ en el artículo 54 estipula que “*De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establecense la tasa del 7,00% para las siguientes actividades (...)*”.
- **Provincia de Buenos Aires:** la ley tarifaria para el año 2016²⁵ en el artículo 22, inciso p), establece la alícuota del 8%.

IV.3. Impacto durante la vigencia y al percibirse la remuneración de la financiación

Durante la vigencia de la financiación se prevé el impacto tributario por la ocurrencia de ciertos hechos imponibles vinculados –principalmente– con la remuneración del capital, pudiendo citar a modo de ejemplo el caso de los intereses de financiación.

Respecto de esta cuestión, volvemos a hacer referencia al resumen de la ponencia de Daniel Borrego, quien en su exposición ha abordado el tratamiento fiscal de las operaciones de descuento de cheques y de la negociación del pagaré bursátil.

Al abordar la temática, Borrego comienza por repasar el aspecto de la habitualidad como condición *sine qua non* para la procedencia del gravamen. Señala que, pese la inexistencia de una definición general en los diferentes cuerpos legales, lo cierto es que para determinados sujetos se presume sin admitir prueba en contrario, que este elemento del hecho imponible está siempre presente, lo cual a su entendimiento se presenta con el caso de los “sujetos empresa”.

Por lo anterior, concluye que en forma preliminar que “todo ingreso” obtenido por un sujeto empresa estará gravado, aun cuando sea esporádico y/o ajeno a su objeto social²⁶, excepto que exista una exención que lo ampare. En cambio, la suerte de su tratamiento en cabeza de una “persona humana” estará sujeta a que se trate de un ingreso de índole “habitual”, dado que en este supuesto la presunción mencionada no se aplicará.

Continuando con su análisis, el panelista resalta que la negociación de **cheques de pago diferido** genera, para quien participa en esta operatoria, un ingreso de naturaleza financiera el cual, si bien se origina en el ámbito bursátil, no está protegido por las exenciones que benefician a determinados productos del mercado de capitales²⁷, concluyendo que se trata de un ingreso gravado.

En cuanto a la alícuota aplicable, señala que no existen en las leyes tarifarias de las diferentes jurisdicciones, referencias expresas a la operatoria en cuestión. Si bien la índole financiera es indiscutible, entiende que las autoridades de los entes de recaudación provincial y/o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se inclinarán muy probablemente por asimilar el ingreso a “*préstamos de dinero*”, los que se encuentran gravados a tasas que rondan el 6 o 7%²⁸.

Su posición es sintetizada de la siguiente forma:²⁹

24 Ley 5.494, publicada en el BO el 4/1/16.

25 Ley 14.808, BO 27.707, 22/1/16.

26 Por la presunción de “habitualidad” expresada.

27 En el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, los ingresos provenientes por la negociación y/o renta de títulos públicos, acciones y obligaciones negociables están exentos (artículo 179, inciso 1) del Código Fiscal). Por su parte el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, contiene una norma de similar alcance [artículo 207, inciso c)].

28 Conforme el artículo 55 de la ley 5494 de CABA, la tasa para el año 2016 se ha fijado en el 7%.

29 En las II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal de la AAEF, se abordó el tema “Tributación Local de la Economía Digital”, siendo precisamente este punto uno de los que generó mayor debate. También el tema fue tratado circunstancialmente en las III Jornadas de Tributación Internacional organizadas por esta Asociación en el marco más amplio del análisis del comercio electrónico.

Persona humana	Empresa	Beneficiario del exterior
No gravado , en tanto no se trate de un "habitualista". Gravado , de ser "habitualista" (*).	Gravados . Los intereses se imputan por lo devengado (*)	En este caso si bien estarían gravados, no existe disposición que permita el ingreso del Tributo (*). Existen argumentos para considerar no gravados este tipo de ingresos. Principalmente, la ausencia de habitualidad y según algunos autores ²⁹ , el incumplimiento del principio de "territorialidad".

(*) La tasa de Impuesto varía según la jurisdicción pero ronda en promedio el 6 o 7%.

Adentrándose en materia de la Tasa de Inspección por Seguridad e Higiene (TISH) y con relación a la financiación referida anteriormente, Borrego menciona que su hecho imponible, más allá de los matices que la legislación local contiene, en esencia se justifica en el ejercicio del poder de policía municipal, tendiente a verificar el cumplimiento de ciertas obligaciones en materia de salubridad, seguridad e higiene, de los locales, oficinas y demás establecimientos establecidos dentro del ejido municipal³⁰.

Destaca que uno de los hechos relevantes de este tributo es la disconformidad entre el "hecho imponible", y la "base imponible". Si bien en alguna época, el gravamen resultaba ser un monto fijo o asociado a la cantidad de personal y/o los metros cuadrados del local, desde hace ya casi veinte años por lo menos, sino todas, la gran mayoría de las ordenanzas estipulan que la base imponible está conformada por los "ingresos brutos devengados". Ergo, se ha transformado esta "tasa" en un "impuesto sobre los ingresos brutos bis", o "sobretasa" del impuesto provincial.

Finalmente, termina concluyendo que, más allá de la situación particular de cada compañía, lo cierto es que la renta obtenida por esta operatoria quedará sometida al gravamen que nos ocupa. Obviamente, en la medida que se verifique el hecho imponible que presupone la existencia de un servicio divisible y que atañe al obligado al pago de la tasa.

Según Julián Martín, vale destacar que la TISH se aplica a todas las jurisdicciones municipales de la Provincia de Buenos Aires, representando el catorce por ciento (14%) de la recaudación y teniendo mayor incidencia en los municipios que rodean a la CABA, por las numerosas industrias existentes. Señala como aspecto criticable que la mayoría de los municipios utilizan como medición de la capacidad contributiva el importe de los ingresos facturados, lo cual no está en línea con lo dispuesto por el Pacto Fiscal, asimismo, numerosas TISH no permiten la deducción del interés pasivo para el prestamista a la empresa tomadora de los fondos. Asimismo, las alícuotas oscilan entre el 0,5% y 1,1%, repercutiendo como un gravamen a los ingresos brutos.

Con relación al **pagaré bursátil**, Borrego llega a las mismas conclusiones que para la modalidad de financiación anteriormente tratada.

Una situación interesante para analizar está constituida por la **financiación entre entidades de un mismo grupo económico**, en las cuales no se fijan intereses o los mismos son inferiores a los mínimos previstos por la norma de aplicación. Magno y Greco han abordado esta cuestión en el trabajo que presentaron en estas Jornadas, sintetizando las normas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de la jurisdicción bonaerense que resultan de aplicación:

30 La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el conocido *leading case* "Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba", sentencia del 23/6/09, pareció haberle puesto fin a la pretensión de algunos fiscales de gravar a las empresas pese a carecer de locales o establecimientos (lo que implicaba *per se* la imposibilidad de brindar el servicio y la inexistencia de hecho imponible, violando además el artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos). Señala el autor que lamentablemente el debate prosigue, aunque quizás bajo formas menos "burdas" que la del "impuesto a la valija" que se pretendía percibir de las empresas farmacéuticas que operaban en Córdoba con agentes de propaganda médica.

Aspecto\Jurisdicción	CABA	PBA
Base imponible	(...) En los casos de operaciones de préstamos en dinero, realizadas por personas físicas o jurídicas que no son las contempladas por la ley nacional 21.526, la base imponible es el monto de los intereses y ajustes por desvalorización monetaria, cuando corresponda esta. Cuando en los documentos referidos a dichas operaciones no se menciona el tipo de interés, o se fija uno inferior al establecido por el Banco de la Nación para el descuento de documentos, se computa este último a los fines de la determinación de la base imponible... (artículo 216).	(...) En los casos de operaciones de préstamos en dinero realizadas por personas físicas o jurídicas que no sean las contempladas por la ley 21.526, la base imponible será el monto de los intereses y ajustes por desvalorización monetaria. Cuando en los documentos referidos a dichas operaciones, no se mencione el tipo de interés, o se fije uno inferior al establecido por el Banco de la Provincia de Buenos Aires para similares operaciones se computará este último a los fines de la determinación de la base imponible (artículo 196).
Imputación temporal	(...) En el caso de intereses, desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto (artículo 205, inciso 5).	(...) En el caso de intereses desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto (artículo 201, inciso e).
Alícuota aplicable	7%	8%

Hemos mencionado en nuestras Directivas de Relatoría que, al producirse el atraso en los pagos, la mayoría de los contratos prevé el cobro de **intereses punitorios**, los cuales presentan una naturaleza jurídica muy diferente a la retribución del capital. En efecto, el propio Código Civil y Comercial de la Nación (CCCN) atiende esta cuestión. El artículo 765 establece que la obligación es dar dinero si el deudor debe cierta cantidad de moneda, determinada o determinable, al momento de constitución de la obligación.

De acuerdo con la codificación de fondo (CCCN), existen tres tipos de intereses:

- *Intereses compensatorios* (artículo 767): La obligación puede llevar intereses y son válidos los que se han convenido entre el deudor y el acreedor, como también la tasa fijada para su liquidación. Si no fue acordada por las partes, ni por las leyes, ni resulta de los usos, la tasa de interés compensatorio puede ser fijada por los jueces.
- *Intereses moratorios* (artículo 768). A partir de su mora el deudor debe los intereses correspondientes. La tasa se determina: a) por lo que acuerden las partes; b) por lo que dispongan las leyes especiales; c) en subsidio, por tasas que se fijen según las reglamentaciones del Banco Central.
- *Intereses punitorios* (artículo 769). Los intereses punitorios convencionales se rigen por las normas que regulan la cláusula penal.

Sin dudas, la procedencia de los intereses debe ser analizada en conjunto con la definición del "pago", entendiéndose por tal al cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación (artículo 865). El objeto del pago debe reunir los requisitos de identidad, integridad, puntualidad y localización (artículo 867). Así, el artículo 871 se refiere al tiempo del pago, disponiendo que debe hacerse:

- a) si la obligación es de exigibilidad inmediata, en el momento de su nacimiento;
- b) si hay un plazo determinado, cierto o incierto, el día de su vencimiento;
- c) si el plazo es tácito, en el tiempo en que, según la naturaleza y circunstancias de la obligación, debe cumplirse;
- d) si el plazo es indeterminado, en el tiempo que fije el juez, a solicitud de cualquiera de las partes, mediante el procedimiento más breve que prevea la ley local.

Magno y Greco analizan en su trabajo el tratamiento a dispensarle a los intereses por pago fuera de término, considerando que si fueran a raíz de ventas de bienes o prestaciones de servicios efectuados sería de aplicación el tratamiento y la alícuota dispuesta para la actividad principal dado que estos ingresos serían complementarios. Siguiendo a Althabe³¹, señalan que las actividades o rubros complementarios de una actividad principal siguen el tratamiento de esta última.

En su trabajo, comentan el informe 26/12³² del fisco bonaerense, según el cual: "...el carácter complementario de una actividad respecto de otra 'principal', implica que la primera encuentra su razón de existir en el ejercicio de la segunda. Es decir que deriva del desarrollo de la principal, por lo que, en otros términos,

31 El impuesto sobre los ingresos brutos, 2^a ed. actualizada, 2003, La Ley, págs. 126/127.

32 Director Ejecutivo, 1/8/12.

podría afirmarse que no tiene vida propia o no existiría (no se ejercería), si no existiese la actividad principal. Ello así, lo que establece el citado artículo 219 del Código Fiscal, t.o. 2011, adquiere sentido cuando se visualiza que los ingresos declarados tienen o reconocen un origen en común, se suman y tributan a la alícuota fija-*da para la actividad principal*, facilitando ello, además, la liquidación impositiva. Por el contrario, si la actividad de que se trate no cumple con tales condiciones, es porque ha sido desarrollada de manera independiente y, en tal situación, se debe seguir la regla general que ordena la desagregación de los ingresos y la aplicación de, en su caso, diferentes alícuotas, por resultar una actividad 'secundaria' y no complementaria de la tipificada como principal (...)".

Sin embargo, como Relator, **considero oportuno destacar que los intereses punitarios no presentan naturaleza retributiva y por lo tanto merecen un tratamiento diferente: no gravados**. Existen algunos antecedentes en este sentido, pudiendo mencionar el informe 43/94³³ de la ex Dirección Provincial de Rentas bonaerense. Allí se manifestó que "...no pueden ser considerados como integrantes de la base imponible, ya que los mismos están excluidos del objeto del tributo por el artículo 118 del Código Fiscal (artículo 182 s/t.o. en 2011), no pueden reputarse como originados en el ejercicio habitual de la actividad".

Producto de la previsión de una potencial **desvalorización de nuestra moneda nacional**, y para garantizar el **mantenimiento de la capacidad adquisitiva del capital** dado en préstamo a lo largo del tiempo, resulta habitual que el capital prestado se estipule que se lo devuelva en moneda extranjera (v.gr., dólares), sea que se haya entregado dicha moneda o un monto en pesos equivalente a una deter-*minada cantidad de la misma, ello ante la imposibilidad de pactar una actualización*³⁴. Así, en lo que respecta a la situación del mutuante, resulta interesante analizar si el resultado por tenencia o diferencia de cambio cabría ser considerado como un resultado gravado o no. Es decir, ¿se trata de la devolución del capital o de un mayor ingreso gravado?

El planteo cobra relevancia, a su vez, por cuanto recientemente el Ministerio de Hacienda y Finanzas de la Nación ha decidido retomar el índice CER, que se había dejado de publicar el 7 de diciembre de 2015. Dicho coeficiente no solo se usa en el mercado financiero, particularmente, en la actualización de bonos soberanos, sino también se espera que sea utilizado como índice de actualización para los nuevos créditos hipotecarios y no se descarta su aplicación a futuro en otras actividades.

La ex Dirección Provincial de Rentas –hoy Agencia de Recaudación (ARBA)– se refirió al tema a través del informe 97/03³⁵. En primer lugar, fue destacada la falta de una previsión legal, diferencial o específica, en el Código Fiscal bonaerense sobre el tratamiento de las operaciones en moneda extranjera. En segundo lugar, se mencionó que la norma ha definido el camino a seguir cuando de la concertación de una operación derivan intereses y actualizaciones monetarias. Se hizo referencia entonces al actual artículo 218 del Código Fiscal bonaerense (t.o. 2011, ex 195), cuyo tercer párrafo dispone que "*Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal –incluida financiación y ajustes por desvalorización monetaria– estarán sujetos a la alícuota que, para aquella, contempla la Ley Impositiva*". Se interpretó así que los ingresos derivados del diferimiento del pago de una operación integran la base imponible de la misma, incluyendo de manera amplia los obtenidos por ajustes del precio tendientes a compensar la desvalorización monetaria sufrida por el capital. La misma posición adoptó el fisco porteño, según se desprende de autos "Algodonera Santa Fe"³⁶.

Un importante antecedente en sentido contrario es, sin dudas, "Aerolíneas Argentinas SA", del 20/3/13³⁷, resuelto por el Tribunal Fiscal de Apelación bonaerense.

También cabe atender al voto en minoría del Dr. Folino en autos "Palmiotti, Luis Enrique"³⁸, siendo el caso sobre una empresa de transporte internacional que facturaba en moneda extranjera, advirtiendo que **las diferencias de cambio no son producto de una actividad**, ni tienen el carácter de habitualidad, de ello se desprende que "*no se adecúa al hecho imponible descripto en el artículo 156 del Código Fiscal, t.o. 2004*", también destacó que no se trata de un ingreso de los previstos en el artículo 161, segundo párra-

33 Informe 43/94, Dirección de Técnica Tributaria de la Provincia de Buenos Aires, del 14/6/94.

34 Cfr. ley 23.928, artículos 7 y 10.

35 Informe 97/03, Dirección Provincial de Rentas, Provincia de Buenos Aires, del 28/3/03.

36 "Algodonera Santa Fe c/Ciudad de Buenos Aires", CACAYT de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, del 5/8/05.

37 "Aerolíneas Argentinas SA", TFABA, Sala II, 20/3/13, registro 1699.

38 "Palmiotti, Luis Enrique", TFABA, Sala I, del 12/2/10.

fo, del Código Fiscal, t.o. 2004, que regula la base imponible de la gabela. Consideró que cabía dar acogida favorable al agravio del recurrente, pues una "...solución contraria implicaría establecer un impuesto sin previsión legal, en desmedro del principio de reserva legal tributaria establecido en los artículos 4, 17, 19, 75, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional y artículo 25 y 103, inciso 1, de la Constitución Provincial"³⁹. A su vez, cabe atender a lo expuesto por la Dra. Hardoy en su disidencia en autos "Aerolíneas Argentinas SA"⁴⁰, del 15/12/08, al distinguir entre ingresos y ganancias.

Son varios los autores que se han referido a esta cuestión. Kacenelson y Alderete adhieren a la no gravabilidad de las diferencias de cambio, por entender que no se verifica el aspecto objetivo del tributo y por cuanto la sujeción al gravamen importaría una desnaturalización del mismo. A raíz de ello manifiestan que la pretensión recaudatoria de los fiscos locales vulnera el principio de legalidad.

Como fundamento complementario, y en busca de arribar a una solución caracterizada por la razoneabilidad en la aplicación del tributo en la situación en trato, recuerdan el criterio de Lapine, resaltando que "...por la estructura del gravamen en cuestión, la incidencia de las eventuales diferencias de cambio negativas (que en la misma línea, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca pueden ser tenidas en cuenta"⁴¹.

En su trabajo citan, como antecedente de la Comisión Arbitral, la resolución general CA 93/03. En la misma, el órgano de aplicación del Convenio Multilateral se refirió al tratamiento de las diferencias de cambio a efectos de la determinación del coeficiente unificado, como aspecto representativo de la magnitud de actividad del contribuyente interjurisdiccional. La Comisión reglamentó entonces no computar las diferencias positivas ni las negativas, por lo que los autores concluyen que dicho entendimiento no hace más que indirectamente reforzar el argumento que han expuesto.

Un criterio diametralmente opuesto es el de Magno y Greco, para quienes los ingresos provenientes de diferencia de cambio tributarán a la alícuota correspondiente a la actividad principal, por corresponder a un ingreso complementario. Su postura reposa en el informe 97/03 y en el voto de la mayoría en autos "Algodonera Santa Fe SA c/GCBA", ambos ya citados.

Los autores Kacenelson y Alderete también tratan en su trabajo la situación de las obligaciones de dar dinero bajo el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (CCCN), cuyo artículo 765, *in fine*, dispone que "Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas y el deudor puede librarse dando el equivalente en moneda de curso legal" (el destacado es propio). Plantean entonces la necesidad de armonizar el tratamiento a dispensarle a este tipo de obligaciones en el impuesto sobre los ingresos brutos con respecto al citado código de fondo.

La financiación puede concretarse a través de la realización de inversiones financieras, como ser la venta de valores negociables, acciones, cuotas partes de fondos de inversión, moneda extranjera, etc. A efectos de considerar el costo total, se debe evaluar la sujeción frente al impuesto sobre los ingresos brutos de estas actividades, como así también frente las distintas tasas municipales. A este respecto cabe referirnos a la ponencia de Julián Martín, quien ha efectuado un análisis pormenorizado de las principales alternativas de financiación, a cuyo resumen nos referiremos en mérito a la brevedad.

Respecto de este tema, Magno y Greco nos recuerdan la aplicación de la tasa especial por los intereses en caso de préstamos que han dispuesto los distintos fiscos provinciales.

Una situación habitual, luego de la globalización de los mercados, es la inversión o **financiación extranjera directa**. Desde la pretensión de la Ciudad de Buenos Aires de alcanzar con el impuesto sobre los ingresos brutos a actividades de entretenimiento aprovechadas por sus ciudadanos⁴², se ha comenzado a considerar la sujeción al gravamen de la actividad realizada por sujetos que no sean residentes del país,

39 La posición del Dr. Folino no fue compartida por sus compañeras de Sala, las Dras. Blasco y Carné, quienes sostuvieron que las diferencias de cambio conforman la base imponible del impuesto, "toda vez que las mismas evidencian un ingreso en los términos del último párrafo del artículo 195 (actual 218) del Código Fiscal". En su opinión, las "diferencias de cambio" participan del concepto de "financiación y ajustes por desvalorización monetaria".

40 "Aerolíneas Argentinas SA", TFABA, Sala III, del 15/12/08.

41 Del voto del Dr. Carlos Ariel Lapine en la causa "Aerolíneas Argentinas SA", TFABA, Sala II, 20/3/13.

42 Nos referimos al régimen de retención creado sobre los pagos efectuados al exterior, como contraprestación por el acceso a películas, música, videos y similares (v.gr. Netflix, Spotify, etc.) –resolución general AGIP 593/14– y al que alcanza a los artistas extranjeros por los espectáculos brindados en dicha ciudad –resolución general AGIP 594/14–.

a tal punto que la Provincia de Buenos Aires modificó su Código Fiscal e incorporó la figura de los responsables sustitutos⁴³.

Cabe recordar que este tema ha sido producto de análisis exhaustivo por las II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal organizadas el año pasado, más concretamente por el Panel I, a cuyas ponencias y trabajos remitimos a quienes estén interesados.

A los efectos de atender al planteo concreto para estas Jornadas por parte de la Relatoría, Chicolino ha abordado la temática en el resumen de su ponencia vinculada a la incidencia de la inseguridad jurídica local vinculada al incremento en los costos de financiamiento.

En lo que respecta a la gravabilidad de las importaciones de servicios, destacó que la incipiente voluntad de los organismos locales de alcanzarlas con el tributo, conjuntamente con el vacío normativo y las dificultades que se presentan para individualizar estas operaciones, colaboran para que la omisión tributaria quede al margen del alcance del control jurisdiccional.

No obstante, y considerando el aspecto territorial del ISIB, manifiesta que sin dudas el régimen debería contemplar la situación de aquellos sujetos del exterior que desarrollan una actividad económica en el país que se encuentra inmersa en la definición del hecho imponible, ya sea que la misma tenga carácter permanente o transitorio. Así también, el régimen debería contemplar aquellas operaciones de importación de servicios realizadas por sujetos del país a sujetos del exterior que representen para estos últimos el desarrollo de actividad territorial.

Plantea Chicolino que debería considerarse en los distintos códigos fiscales la regulación de la **figura del responsable sustituto**, como así también la aplicación del *grossing up* para los casos en que el contribuyente del país asume a su costo la carga tributaria del sujeto del exterior.

El panelista también abordó la temática relacionada con el hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su relación con las operaciones celebradas íntegramente en el exterior. En este aspecto, puso énfasis en que la globalización de las operaciones comerciales exige un esfuerzo especial al momento de determinar el criterio aplicable respecto de aquellas operaciones realizadas en el exterior. Este problema se plantea fundamentalmente por la contraposición que se genera al pretender aplicar un impuesto de carácter territorial a operaciones desarrolladas en gran parte fuera del territorio.

Asimismo, resultará de interés atender el impacto tributario que implican los **instrumentos financieros derivados** (por tasa de interés, tipo de cambio, CDS, etc.), en lo que respecta a su gravabilidad, base imponible, imputación temporal, alícuotas, atribución interjurisdiccional, etc., ya que tanto quienes brindan financiación –generalmente los más sofisticados como bancos– como quienes toman deuda, intentan mitigar los riesgos futuros con la contratación de los mismos.

Este tema parece ser el que ha despertado más interés entre los autores de trabajos; Kacenelson y Alderete, Magno y Greco y Goshi y Pennimpede han abordado esta problemática. También Daniel Borrego, en su rol de panelista. Sin dudas, el afloramiento a fines del año pasado y principios del presente de operaciones con futuros de dólar estadounidense ha llevado a varios miembros de la comunidad profesional a repasar y/o profundizar el tratamiento fiscal de las mismas.

Hay dos aspectos comunes en todos trabajos referidos a la cuestión: una introducción descriptiva de los distintos tipos de instrumentos financieros derivados (IFD) y sus características principales y la mención –con un evidente tono de preocupación– de la falta de contemplación legal de estas operaciones en lo que a su tratamiento fiscal respecta.

Resulta muy interesante lo que Daniel Borrego expone a modo de recordatorio en el resumen de su ponencia: el propósito económico que justificó el origen y subsistencia de los instrumentos financieros derivados fue la “gestión de riesgos”, y en tal sentido toda operación de financiamiento

43 *“Artículo 21 bis - Los responsables sustitutos, en los términos establecidos en este Código, se encuentran obligados al pago de los gravámenes y accesorios como únicos responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que no revistan la calidad de residentes en el territorio nacional, en la misma forma y oportunidad que rija para estos, sin perjuicio del derecho de reintegro que les asiste en relación a dichos contribuyentes.*

A los fines de determinar el concepto de residente en el territorio nacional se aplicarán las previsiones de la ley nacional 20.628 y modificatorias, del Impuesto Nacional a las Ganancias.

Los incumplimientos a las obligaciones y deberes establecidos en este Código y en las respectivas reglamentaciones por parte de los responsables sustitutos dará lugar a la aplicación del régimen sancionatorio que corresponda a los contribuyentes” (artículo incorporado por ley 14.653, BO del 19/12/14, vigencia desde el 1/1/15).

tiene riesgos tanto para el tomador de los fondos como para el inversor. Ello se advierte fácilmente si se piensa en operaciones de financiación en moneda extranjera y tasas de interés, factores ambos que siempre fluctúan y sobre cuyo comportamiento es muy difícil hacer predicciones. Se agregan además algunos productos aún no muy desarrollados en nuestro mercado, que son los "derivados" asociados al "riesgo crediticio"⁴⁴.

En lo que respecta a las diferentes formas de IFD, Borrego destaca que se pueden encontrar infinitud de contratos, sobre todo a partir de la combinación de las tres especies que en general se reconocen como integrantes del género "derivados"⁴⁵, pero a efectos de su ponencia distingue entre operaciones a término, opciones y swaps, pudiendo sintetizarse del siguiente modo:

- **Operaciones a término:** Son contratos en virtud del cual un sujeto se obliga a comprar y otro a vender un determinado producto en una fecha futura y a un precio fijado de antemano. Suelen distinguirse dos especies particulares, *futures* y *forwards*. En tanto los primeros se transan en mercados institucionalizados, los segundos se pactan privadamente.
- **Opciones:** A diferencia de las operaciones a término o futuros, son contratos que otorgan a su titular la "opción" pero no la "obligación" de comprar o vender un activo en el futuro a un precio pactado previamente y en una fecha determinada⁴⁶. Generalmente, las especies que se distinguen son: a) la "opción de compra" o *call* que otorga el derecho pero no la obligación de comprar el activo subyacente, y b) la "opción de venta" o *put* que otorga el derecho pero no la obligación de vender el activo subyacente⁴⁷.
- **Swaps:** Siguiendo a Julián Martín⁴⁸, los swaps "Constituyen transacciones financieras en las que dos partes contractuales acuerdan canjear periódicamente flujos monetarios en el tiempo, con la particularidad que un flujo es fijo y el otro flujo, en la dirección opuesta, es variable. Se intercambia únicamente el neto del flujo fijo con el flujo variable". Teniendo en cuenta un activo determinado y cuantificado "físicamente" a efectos del contrato (*notional*), las partes intercambian flujos de fondos con relación a dicho activo de referencia en la medida que el "mercado" se mueva por encima o por debajo de cierto umbral acordado y según la postura adoptada por cada cocontratante respecto de dicho umbral ("fijo" o "variable").

Todos los autores coinciden en tomar como cuestión trascendental a efectos de determinar el tratamiento fiscal el concepto de **cobertura**.

Goshi y Pennimpe destaca que la finalidad de las operaciones de cobertura o *hedge* es "...manejarse el riesgo, y por ende, reducir los costos de una transacción, cubriendo activos que negocia el operador"⁴⁹.

Siguiendo a Julián Martín⁵⁰, indica que un instrumento derivado puede ser considerado como de cobertura cuando:

- la posición cubierta o protegida está específicamente identificada y expone al ente a riesgos de pérdida por cambios en los precios;
- el instrumento ha sido específicamente individualizado como una cobertura, y
- es altamente probable que exista un alto grado de correlación entre los cambios, de signo contrario, en el valor corriente de la posición que está siendo cubierta, de modo que el instrumento de cobertura actúe como una protección, eliminando o reduciendo sustancialmente el riesgo de pérdidas que provienen de la posición que se está cubriendo.

44 Se refiere en particular al llamado *Credit Default Swap* (CDS), como ejemplo más conocido de los que la doctrina menciona (Nicolás Malumián, *Contratos derivados*, La Ley, págs. 219 y ss.).

45 Considera ilustrativo el análisis que hace Gabriel Gotlib en su libro *Nuevos instrumentos financieros*, Valletta Ediciones. Por su parte, María de los Ángeles Jáuregui menciona en su obra muchísimas denominaciones que surgen de la práctica financiera en la materia (ob. cit., págs. 255/258).

46 Existen algunos mercados que en vez de fijar una "fecha" de ejercicio de la opción remiten a un "lapso de tiempo" (Gotlib, ob. cit., pág. 34).

47 Esta operación genera en principio dos desembolsos principales: "prima", que es el precio que paga quien pretende adquirir una "opción", y "precio de ejercicio" o *strike price*, que es el monto que se debe pagar si se ejerce la opción de compra o el que debe pagar la contraparte, si se ejerce la de venta.

48 Trabajos publicados en *Práctica Profesional*, La Ley, Revistas 2006-20 y 2006-22.

49 Martín, Julián, *Tratamiento impositivo de operaciones financieras*, Ed. KPMG.

50 Martín, Julián, ob. cit. en nota 3.

Postulan que, para determinar si un contrato sobre un instrumento financiero derivado es de cobertura, resulta importante que este tenga como motivo buscar la protección sobre mercaderías o activos financieros, de manera de cubrir movimientos adversos a la posición tomada⁵¹. También Borrego se inclina por esta consideración, a tal punto de preguntarse qué diferencia existe entre un contrato de cobertura por incobrabilidad o insolvencia con un seguro abonado por ejemplo por el transporte de mercaderías.

Ante la falta de legislación local que aborde la cuestión, Goshi y Pennimpede toman en consideración lo legislado en la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuyo artículo 19 –último párrafo– define que “...una transacción o contrato de productos derivados se considerará como ‘operación de cobertura’ **si tiene por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los resultados de la o las actividades económicas principales**”. Citan también una sentencia de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación⁵², según la cual de la normativa legal solamente se desprenden dos requisitos: a) que la operación tenga por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios, y b) que la operación de cobertura lo sea con los resultados de la actividad económica principal. En dicho antecedente también se consideró que “...la definición de operación de cobertura dada por la ley resulta insuficiente, pues no solo se debería considerar la calidad sino también la cantidad involucrada en la operación. En otras palabras, una operación con derivados, para calificar como operación de cobertura deberá guardar una relación razonable con la cantidad de insumos y/o productos que la empresa utiliza o vende, entre otros parámetros”⁵³.

Si bien no son aplicables en materia de tributos locales, los autores también toman en consideración la reglamentación del Fisco Nacional –resolución general AFIP 3421/12⁵⁴–, con pautas para que un derivado sea considerado como de cobertura frente al impuesto a las ganancias.

En sentido contrario, entienden como **especulativos** a los instrumentos derivados cuya única finalidad sea obtener ganancias, esperando a la finalización de la operación o con la negociación del instrumento. De tal manera, el inversionista opera capital de riesgo. Sostienen que, en la práctica, la definición de un derivado como especulativo está dada de forma residual, es decir, cuando no cumple con los requisitos para ser considerado como un derivado de cobertura.

Llegados al momento de analizar la gravabilidad de la operatoria, Goshi y Pennimpede reparan en si existe o no actividad, sosteniendo que el ejercicio de una actividad resulta notoriamente diferenciado cuando se trata de una u otra operación:

- **IFD con finalidad de especulación:** señalan que el objetivo es invertir con el fin de obtener una rentabilidad, por lo que resulta una actividad de inversión que es perfectamente identificable del resto de actividades que realiza el sujeto y cuya ganancia también se puede determinar.
- **IFD con finalidad de cobertura:** en estos casos se pretende reducir los riesgos de una operación. Los ingresos que surgen por las operaciones con instrumentos derivados están íntimamente ligados con los que surgen de la actividad cuyo riesgo cubren. Así por ejemplo, un sujeto que es habitualmente importador de bienes y desea cubrirse de la variación del tipo de cambio de la moneda, puede fijar el valor de las mercaderías en pesos mediante la compra de dólar futuro. Por lo tanto, la ganancia (o pérdida) obtenida por la cobertura se neteará de la pérdida (o ganancia) por la variación del precio de las mercaderías.

Para Goshi y Pennimpede la cobertura de riesgo utilizando derivados no constituye una actividad independiente de aquella cuyo riesgo es cubierto. Tampoco consideran que los ingresos derivados de esta operatoria persigan fines de lucro, sino por el contrario lo que buscan es asegurar un determinado resultado. Así, un importador que opera con dólar futuro para la adquisición de mercaderías en el mercado mayorista, lo que busca es evitar posibles pérdidas por fluctuaciones en el valor de dicha moneda entre el momento en que concertó la operación y el que debe abonar la mercadería. Razonan que, en este caso, el fin de lucro es perseguido exclusivamente por su actividad de comercialización de la mercadería adquirida, que estaría gravada en el momento de la venta.

51 Martín, Julián, ob. cit. en nota 3.

52 Argumento esgrimido por el contribuyente que el Tribunal hace suyo en el considerando VII del fallo “Tecpetrol”, TFN, Sala A, 30/3/11. Cabe aclarar que el citado fallo es anterior a la resolución general AFIP 3421/12.

53 Considerando IX, fallo citado en nota 6.

54 Segundo el punto A del Título II del Anexo VII de la resolución general AFIP 3421/12.

A modo de reflexión, recuerdan el contexto de inflación y presión devaluatoria que se ha observado en los últimos años, y se preguntan si las operaciones de futuros, aún en los casos que encuadren como especulativos, no vendrían a constituirse como una cobertura *sui generis* de sufrir una pérdida o desvalorización del activo, patrimonio o capital de trabajo, cuando cualquier sujeto podía observar que mantener en el tiempo una posición en moneda local implicaba la imposibilidad de conservar el poder adquisitivo.

Resulta muy interesante el razonamiento de Magno y Greco, quienes apuntan a la cobertura de venta, expresando que su utilización tiene por finalidad asegurar un precio futuro de venta mayor al que se verifique en una fecha actual. En esos casos, las diferencias positivas representan un mayor valor de venta que aumentarán el ingreso bruto total y deberán tributar a la alícuota que corresponda a la actividad que origine tal ingreso.

Puntualmente para las operaciones de futuros de dólar estadounidense, Kacenelson y Alderete consideran que en los casos de especulación no parece inadecuada la gravabilidad, puesto que surge de una deliberada actividad de índole financiera, por parte del contribuyente. No obstante, en la primera de las operaciones de cobertura, una pretensión tributaria sobre las mismas, excede ampliamente la estructura del tributo. Indican que se la distinción entre un tipo u otro de operación constituirá una cuestión de prueba por parte del contribuyente, a efectos de demostrar el destino de las divisas, que se adquirieron con el fin de preservar el valor de una operación futura, ante posibles fluctuaciones cambiarias.

Tanto Borrego como Goshi y Pennimpede se refieren al aspecto temporal del hecho imponible en sus escritos, poniendo énfasis en la falta de una previsión expresa y recurriendo a la disposición residual que manda a reconocer los ingresos como devengados cuando *“se genere el derecho a la contraprestación”*.

Borrego recuerda la controversia que se generó de la mano del “dólar futuro”, a partir de la liquidación diaria que realizan los mercados institucionalizados, mencionando que así se podría interpretar que los mismos deberían reconocerse de igual modo⁵⁵. Sin embargo, considera inválida a esa postura simplista, criterio que compartimos.

En ambos trabajos se concluye que el derecho que “nace diariamente” es de carácter precario, sujeto a condición, en tanto el IFD siga vigente, luego la percepción de las “ganancias” no deja de ser un hecho circunstancial, propio de la forma en que están formulados los contratos estandarizados de los mercados de derivados institucionalizados, que el producto real de su naturaleza jurídica y económica.

Dentro de la problemática que plantean los IFD, se presenta la **atribución de ingresos y gastos en el Convenio Multilateral**. Al respecto, Borrego nos recuerda que para la atribución del “ingreso”, cabe recordar que en este punto existen básicamente dos subregímenes en el Convenio Multilateral; el Régimen General del artículo 2 y los Regímenes Especiales, de los artículos 6 a 13. Magno y Greco consideran que los ingresos financieros deberían distribuirse conforme lo previsto en el régimen general, excepto que los mismos resulten complementarios de ingresos a los cuales les resulte aplicable alguno de los regímenes especiales del mencionado convenio.

En cuanto a la base imponible, Borrego, parte de la base que los IFD no pueden ser clasificados dentro de los grupos de ingresos por ventas o por servicios, concluye en la admisibilidad de la imposición del “resultado”. La pregunta entonces es ¿dónde se genera el resultado?:

- ¿en el domicilio del mercado en el que se negocian?;
- ¿en el domicilio de la contraparte para el supuesto, sobre todo, de los IFD gestionados en forma privada?;
- ¿en las jurisdicciones en que el sujeto obtiene fondos y/o ingresos que le permiten realizar este tipo de colocaciones?

En primer término, este panelista postula que el “sustento territorial” surge a través de un gasto que manifieste el ejercicio de la actividad en la jurisdicción. El inversor podría haber sostenido que al no tener gastos en la Provincia de Santa Fe (pensemos en un “local” de CABA), el ingreso no debería tributar en

⁵⁵ AFIP en el marco del Espacio Consultivo AFIP - CPCECABA (reunión del 3/3/16) se pronunció sobre la imputación a medida que las rentas se perciben. Más allá de no compartir esta tesis, la misma puede tener algún sustento en el concepto de “percibido” contenido en la Ley del Impuesto a las Ganancias y aplicable las rentas de la “Segunda Categoría”, pero dicha solución no es trasladable sin más al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

dicha Provincia. Empero, de existir gastos posteriores a la compra de la posición contractual⁵⁶, la tesis de "contribuyente local" se diluye o al menos resulta de difícil defensa.

Superado el aspecto relativo al sustento territorial, y yendo a la cuestión de la atribución del ingreso, entiende que este se origina en el mercado donde instrumento se opera, dado que es en dicho lugar donde jurídica y económicamente tiene lugar la transacción y sus efectos. Advierte que, en particular en el caso de entidades financieras, hoy la jurisprudencia de la Comisión Arbitral relativa a la imputación de los ingresos por operaciones con títulos, tiende a negarle valor al lugar en que se pacta la transacción, por entender que aquellos se generan en el lugar en que se captan los fondos⁵⁷. Esta tesis, podría ser válida para dichos sujetos, pero no considera que se pueda extrapolar sin más al simple inversor.

En esta línea también se enrolan Magno y Greco, para quienes los ingresos deberán atribuirse "...al lugar del cual provengan, pudiendo tomarse como parámetro la jurisdicción donde se originen los rendimientos (fondos comunes de inversión, plazos fijos, títulos, acciones, etc.)". En particular respecto de los ingresos por instrumentos financieros derivados, consideran que el lugar de donde provienen corresponderá al Mercado a Término en el cual se negocien y registre la operación (MATBA/ROFEX).

En cuanto los **gastos** que también impactan en la determinación del coeficiente, Borrego considera que se trata un elemento "no computable"⁵⁸. Postula que su tesis anterior será válida únicamente para los IFD de cobertura, dado que para el "especulador" será un menor ingreso⁵⁹ o un "no ingreso", pero en todo caso una salida de fondos irrelevante para la determinación del coeficiente unificado.

Respecto del mismo aspecto, Magno y Greco reparan en el tratamiento de los gastos bancarios y administrativos, honorarios y/o comisiones de agentes de bolsa, corredores o similares, etc., haciendo un paralelismo con la asignación los mismos, considerando que deberán imputarse a las jurisdicciones donde dichos gastos se efectivicen, sin tener en cuenta el lugar de pago o de concertación de los mismos. Citan en apoyo de su postura la reciente resolución general CA 7/16⁶⁰ que dispuso "Considerar a los fines del artículo 4 del Convenio Multilateral, que los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas" (artículo 1).

Para Goshi y Pennimpede la atribución interjurisdiccional ocasiona serios inconvenientes para los contribuyentes, ya que al no estar claro en la normativa las jurisdicciones involucradas se verían tentadas a reclamar el pago del tributo para sus arcas fiscales, esto sumado a que la reglamentación del Convenio Multilateral dispone requisitos excesivos para la aplicación del Protocolo adicional, complicaría la situación de los sujetos pasivos del tributo ante eventuales casos de fiscalización y determinación.

Coincidieron con Julián Martín, quien apunta que la normativa fiscal no dispone el encuadre de las operaciones en cuestión. No obstante, aclaran que resultaría razonable que, por la naturaleza de las operaciones en trato, los mismos se atribuyeran a la jurisdicción en la cual se presta el servicio financiero. Terminan concluyendo que el nexo territorial para atribuir los ingresos a la jurisdicción en la que opera el mercado es de por sí débil y en algunos casos incluso desconocida por el sujeto que opera con tales instrumentos. Es por ello, que plantean que sería conveniente establecer el lugar de concertación de la operación como la jurisdicción con sustento territorial.

En relación con las **alícuotas aplicables**, Borrego expone que la incertidumbre es tal que, más allá de cualquier análisis jurídico o económico que se intente, lo concreto es que sí el estado no indica cuál será

56 Derechos de mercado y de bolsa, comisiones de agentes bursátiles radicados en la Provincia, etc.

57 Resolución CP 2/15, "Banco Santander Río SA c/Provincia de Santa Fe", entre muchas.

58 Prácticamente no se conocen pronunciamientos de la CA. Como ejemplo en la resolución CA 33/13, "Lelfun SA c/Provincia de Buenos Aires", el organismo del Convenio Multilateral negó su calidad de "computable", sosteniendo que no era un concepto que constituyera indicio del ejercicio de la actividad.

59 Si partimos de la base de que la "utilidad" constituye la base imponible y que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un gravamen anual, luego las circunstanciales pérdidas ocurridas en el período fiscal, disminuirán en todo caso la base imponible pero nunca serán "gasto".

60 Por resolución general CA 9/16 se suspende la aplicación de la resolución general CA 7/16, hasta tanto la Comisión Plenaria resuelva "con carácter definitivo" –artículo 17, inciso e), del Convenio– los recursos de apelación contra la resolución general 7/16.

la tasa aplicable, se podrá aplicar la que más se aproxime a la "general"⁶¹. No considera que el resultado pueda ser sometido por la tasa relativa a servicios financieros, salvo para el caso de los bancos que tienen la totalidad de su operatoria gravada a una tasa única, pero es un riesgo que queda latente.

El impacto de la imposición municipal por la financiación, más concretamente a través de la Tasa de Inspección por Seguridad e Higiene, ha sido abordada por Magno y Greco en su trabajo. En primer lugar, corresponde mencionar su consideración a la naturaleza del recurso tributario en cuestión, para lo cual citan doctrina y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN).

Así, recuerdan que nuestro Máximo Tribunal ha dicho que "...al cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente" (Fallos: 234:663, "Banco de la Nación c/Municipalidad de San Rafael", 1956; Fallos: 236:22, "De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros", 1956; Fallos: 251:222, "Municipalidad de San Lorenzo c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales", 1961; Fallos: 259:413, "Municipalidad de Santa Fe c/Marconetti Ltda. SA", 1964; Fallos: 312:1575, "Compañía Química SA c/Municipalidad de Tucumán s/Rescurso contencioso-administrativo y acción de inconstitucionalidad", 5/9/89; Fallos: 325:1370, "Hidroeléctrica Tucumán SA c/Tucumán, Provincia de s/Acción declarativa", 11/6/02; Fallos: 329:792, M.372.XXXIX, "Massalín Particulares SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/Acción declarativa de inconstitucionalidad", 21/3/06; Fallos: 331:1942, "Mexicana de Aviación SA de CV c/Estado Nacional", del 26/8/08, entre otras causas).

En el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Laboratorios Raffo c/Municipalidad de Córdoba", se revoca la sentencia apelada por intermedio de la cual el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba confirmó la decisión de la instancia anterior, que había ratificado la legitimidad de la "Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios", exigida por la Municipalidad de la Ciudad de Córdoba. Los considerandos más relevantes del dictamen de la Procuración General de la Nación, los cuales la Corte comparte, son los siguientes: "...la demandada fundó su pretensión tributaria de la siguiente manera: 'Que el tributo de marras se refiere a una serie de servicios que no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno. Esto se hace, ya sea controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles y, en general, organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad (...). Esta postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. (...)': En virtud de lo dicho, considero que corresponde admitir la queja, declarar formalmente procedente el recurso extraordinario interpuesto, revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda (artículo 16, ley 48)".

Concluyen Magno y Greco que, para la procedencia del cobro de tasa municipal, se debe corresponder el tributo con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. Ponen luego de resalto lo trascendente de la obligatoriedad de la existencia de local, establecimiento u oficina para que el fisco municipal este legitimado para el cobro de la tasa por inspección de seguridad e higiene⁶².

Estos autores también analizan la evolución de la legislación de la Provincia de Buenos Aires en lo que respecta a la Ley Orgánica Municipal, en cuanto a la existencia de local en un ejido como requisito legal para la procedencia de la tasa.

En lo que respecta a la base del tributo, Magno y Greco analizan la normativa de cuatro municipios (San Martín, Vicente López, Avellaneda y Lanús), poniendo de resalto que la misma se expresa –en términos generales– como "los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad

61 Históricamente las leyes tarifarias establecían "tasas generales" para gravar aquellos ingresos no expresamente mencionados, pero en la actualidad, incluso esta "salida" tiende a desaparecer.

62 Propuesta que realizaron en oportunidad de la presentación de un trabajo en las 10mas. Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, septiembre de 2012, "Tasa por inspección de seguridad e higiene y artículo 35 Convenio Multilateral: su aplicación en la Municipalidad de Avellaneda, Provincia de Buenos Aires".

gravada". Luego analizan la importancia del artículo 35 del Convenio Multilateral para la distribución de la base imponible entre las distintas municipalidades de una provincia.

A modo de **resumen de las alternativas de financiamiento con menor carga fiscal** a nivel provincial y mejor tasa de interés resumimos las siguientes:

- aportes de capital, con exenciones para el aporte y no gravabilidad para el dividendo;
- obligaciones negociables, donde el riesgo y la tasa se evalúa en la capacidad de repago del deudor. Otorga beneficios fiscales en impuesto sobre los ingresos brutos y de sellos;
- fideicomisos financieros de PYMES, donde el fiduciante cede al fiduciario cuentas a cobrar de empresas de primera línea, ello apalancado con garantía de una SGR, lo cual mejora la calificación crediticia y por ende la tasa de interés. Otorga beneficios fiscales en impuesto de sellos, pero no en ingresos brutos;
- *leasing*: el bien pertenece al titular del bien, por ende, el riesgo de incobrabilidad es nulo, dado que cuando el deudor deja de pagar, normalmente –según las cláusulas del contrato– el acreedor ejecuta la operación y dispone inmediatamente el bien. No tiene exenciones el interés o alquiler cobrado, pero mejora el riesgo y por ende la tasa de la operación.
- utilización de instrumentos financieros derivados para cubrir el riesgo tasa de interés y tipo de cambio: esta alternativa no implica un financiamiento, sino cubrir un riesgo potencial.

En cuanto a las tasas de financiamiento, vale atender a lo que menciona Julián Martín:

- el financiamiento bancario a PYMES puede oscilar entre el 40% y el 80% en casos de descubiertos bancarios;
- emisión de obligaciones negociables en dólares por grandes empresas, la tasa varía entre el 7% y 10%;
- securitización de cuentas a cobrar, depende del activo que respalde el repago de los títulos valores a los inversionistas, pero en general están por debajo del 30% anual en pesos;
- descuentos de cheques de pago diferido en Bolsa, con tasas del 26%.

Finalmente, Julián Martín pregonó la necesidad de retomar la aplicación de las exenciones dispuestas por el Pacto Fiscal, a lo cual adherimos.

IV.4. Impacto al producirse el retiro o recuperación del capital

Si bien este tema no ha sido abordado por los autores ni por los panelistas, considero conveniente dejar mención del mismo en este Informe de Relatoría, por cuanto constituye un aspecto que deberá ser evaluado y considerado en todo proyecto de inversión, y además cierra el ciclo del análisis de la temática de estudio.

El retiro del capital puede ocurrir de varias maneras, dependiendo de cómo haya sido la formalización de la inversión. Puede tratarse de una disolución y liquidación de sociedades, de la simple restitución del capital dado en préstamo, etc.

Cada una de las modalidades es susceptible de implicar una carga fiscal diferente, en uno o varios gravámenes, e incluso en regímenes de recaudación. A modo de ejemplo: la entrega de bienes por adjudicación por disolución de sociedades, ¿puede ser considerada como una enajenación gravada a efectos del impuesto sobre los ingresos brutos, produciendo una carga fiscal en cabeza del enajenante? Además, ¿origina el deber de actuar como agente de recaudación, de corresponder?

A modo de exponer la tónica de los temas que podrían tener impacto, a continuación se plantean los siguientes:

- Impuesto de sellos:
 - Efectos de la disolución y liquidación de sociedades.
- Impuesto sobre los ingresos brutos:
 - Disolución de sociedades: tratamiento del dividendo de liquidación, de la enajenación de bienes realizada.
 - Enajenación de los activos asociados con la financiación concedida; venta de acciones y bonos, enajenación de títulos fiduciarios, cesión del crédito, aporte del activo a sociedades holding, etc.

NOTAS¹ SOBRE TRIBUTACIÓN LOCAL Y FINANCIAMIENTO EMPRESARIO

DANIEL BORREGO

I. INTRODUCCIÓN

Si bien el contexto internacional es complejo, lo cierto es que igual se espera en un plazo relativamente breve el incremento de la inversión empresaria en nuestro país. En tal sentido, el "financiamiento" de dicha inversión constituye el elemento central para canalizar dichas inversiones.

Ciertamente, el Inversor no toma decisiones basadas exclusivamente en los aspectos impositivos, pero estos constituyen uno de los elementos esenciales al momento de tener que evaluar un proyecto, por lo que analizar su impacto y, sobre todo, proponer correcciones, resultan esenciales.

En tal sentido bajo el término "financiamiento" englobamos dos modalidades:

- i) el financiamiento con capital propio;
- ii) el financiamiento con capital ajeno.

Con relación al impacto de la tributación local en estas dos modalidades de obtención de recursos, entendemos que el análisis debe realizarse:

- a) al momento de poner en marcha la financiación (instrumentación de la decisión);
- b) en oportunidad de concretarse a través del ingreso de los fondos;
- c) mientras la financiación se mantenga;
- d) al percibirse la remuneración del capital;
- e) en oportunidad de producirse la "salida" del capital.

Sin perjuicio de que los aspectos tributarios locales son numerosos, a título meramente enunciativo:

- Impuesto de sellos. Incidencia en la emisión de acciones y títulos de deuda.
- Impuesto de sellos. Incidencia en los aportes en especie, especialmente inmuebles.
- Impuesto de sellos. Contratos de mutuo.
- Impuesto de sellos. Efectos de la disolución y liquidación de sociedades.
- Impuesto de sellos. Garantías y avales constituidos con motivo del otorgamiento de créditos.
- Impuesto de sellos. Financiación bancaria. Incidencia del impuesto operacional.
- Impuesto de sellos. Instrumentos de crédito (letra de cambio, pagaré, etc.).
- Impuesto de sellos. El negocio fiduciario, como instrumento de canalización de financiación.
- Impuesto de sellos. Otras modalidades de financiamiento empresario: leasing, factoring, cesión de créditos, etc.
- Impuesto de sellos. La actividad de las sociedades de garantía recíproca.
- Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Tratamiento de las diferentes formas de financiamiento: intereses, dividendos, compraventa de valores negociables y acciones, etc.
- Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Atribución de los ingresos obtenidos por otorgamiento de financiamiento en el Convenio Multilateral. El caso de las entidades financieras y las operaciones con bonos.
- Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Créditos otorgados en moneda extranjera o con cláusula de ajuste por evolución índices de precios. ¿Devolución de capital o mayor ingreso gravado?
- Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El financiamiento obtenido del exterior. Imposición de los intereses abonados a los sujetos del exterior por el "ejercicio de actividad" en nuestro país. Procedencia. Base imponible (¿incluye el grossing up?). Potestad de los diversos fiscos cuando el préstamo beneficia a una empresa con actividad en dos o más jurisdicciones. Conflicto con tratados internacionales y en particular Convenios de Doble Imposición.

1 Nos permitimos utilizar el término "Notas" empleado por Flavia Melzi (*Notas sobre Presunciones y Sanciones*, Ed. Osmar D. Buyatti) en forma deliberada, dado que este trabajo pretende abordar varios tópicos vinculados con el objeto del Panel I a modo de "disparador de ideas", y no centrarnos en uno solo de ellos.

- Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Instrumentos financieros derivados (tasa de interés, tipo de cambio, "CDS", etc.). Gravabilidad. Base imponible. Momento de imputación. Alícuota. Atribución en el Convenio Multilateral.
- Tasas por Servicios de Seguridad e Higiene. Incidencia.
- Tasas por Servicios de Seguridad e Higiene. Aplicación de las normas del Convenio Multilateral para la distribución del ingreso entre las diferentes jurisdicciones.

Como se observa de esta enumeración, a poco que meditamos sobre el impacto de los tributos locales en el financiamiento empresario, surgen "sin levantar la pluma del papel", numerosas cuestiones que deben ser evaluadas al momento de encarar una decisión en tal sentido.

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales es una entidad académica, en consecuencia para quienes la integramos –cualquiera sea nuestro ámbito laboral–, el objeto de este Panel debe orientarse, no tanto a resolver una situación específica planteada por un sujeto o sector que pretende llevar a cabo una inversión, sino, sobre todo, a identificar, en la medida de nuestras posibilidades, conocimientos y experiencia, el mayor número de "trabas impositivas" que conspiran contra la inversión y proponer correcciones que mitiguen, al menos en parte, los efectos negativos que se observan día a día en la práctica profesional.

Para ello partimos de ciertas hipótesis:

- a) La "inversión es positiva", dado que genera puestos de trabajo, directos e indirectos.
- b) El "trabajo" como medio no solo de obtención de ingresos sino de realización personal potencia la dignidad humana por sobre los subsidios y ayudas que circunstancialmente otorguen los estados a los más necesitados.
- c) Si bien el Estado puede "invertir", por diversas razones que no vamos a desarrollar en este trabajo, es preferible que sea el sector privado el que lleve a cabo la tarea.
- d) Los "capitales" en el mundo actual son esencialmente "móviles", poseen escasa identificación con "nacionalidades", "banderas" o "ideologías", y buscan el rédito y la seguridad jurídica (sobre todo en proyectos de mediano y largo plazo que son los que nos interesan).

A partir de estas "hipótesis" –que no es nuestro objetivo demostrar– se advierte con nitidez que aquellos factores que impiden, dificultan o directamente rechazan la "inversión privada" terminan conspirando contra los propios estados: se puede diseñar un sistema con niveles altos de imposición en relación al PBI y de difícil evasión, pero sin inversión no hay impuestos que recaudar.

Nos hemos permitido esta quizás extensa Introducción a fin de que quede claro el problema que enfrentamos, ahora viene lo difícil: plantear soluciones e implementarlas.

Finalmente cabe señalar que en este trabajo efectuaremos algunas reflexiones sobre aspectos puntuales, dando por descontado que tanto las exposiciones de los colegas del Panel, los trabajos que se han presentado y el debate que se genere a partir de las inquietudes de los asistentes a las Jornadas, permitirán cubrir una parte sustancial del desafío que propuso la Asociación Argentina de Estudios Fiscales al plantear el tema, y así arribar a conclusiones y propuestas que, de algún modo, permitan a los legisladores al momento de diseñar y/o modificar los sistemas tributarios locales, "ver más allá de la caja y el mero financiamiento del gasto público".

II. CUESTIONES ABORDADAS EN EL PRESENTE TRABAJO

Tal como ya señalamos, este trabajo *ex profeso* lleva por título "Notas sobre tributación local y financiamiento empresario", por lo que nos ceñiremos a algunas de las cuestiones propuestas en las Directivas y en parte mencionadas en la Introducción. A saber:

- a) Financiación bursátil a corto plazo. Negociación de cheques de pago diferido y el "pagaré bursátil".
- b) Instrumentos financieros derivados como medio de cobertura de estructuras de financiación.
- c) Instrumentos bursátiles. Disparidad de tratamiento entre los diferentes valores negociables. Necesidad de tratamiento fiscal uniforme.

II.1. Negociación de cheques de pago diferido y el “pagaré bursátil”

La “financiación empresaria” si bien a priori puede parecer referida exclusivamente al “mediano y largo plazo” y tender a la creación de nuevas empresas, a la ampliación de las ya existentes, a su subsistencia en el tiempo en un marco de continuo crecimiento, también se vincula con el “día a día”.

El empresario necesita fondos todas las jornadas y, si bien para los grandes proyectos existen mecanismos idóneos para su logro², si en un día la “caja es negativa” y no puede hacer frente a obligaciones cotidianas, el tener acceso a mercados de capitales y financieros no le asegura su supervivencia: puede haber emitido una obligación negociable para la ampliación de la planta, pero carecer de fondos para pagar a los proveedores de materia prima que necesita esa jornada.

Desde antiguo existen soluciones en el mercado financiero regular³ e irregular⁴, pero ambas pueden resultar onerosas, limitadas, y a veces de difícil acceso.

Al respecto, nuestro mercado de capitales, más allá de las limitaciones provocadas por errores propios o ajenos, no ha alcanzado un desarrollo relevante. Pese a dichas dificultades y con un “trabajo de hormiga”, consiguió diseñar algunos productos a los que pueden acceder sobre todo las pequeñas y medianas empresas, y que, al menos, satisfacen en parte las necesidades de corto plazo que estas soporan. Nos referimos concretamente a la negociación de cheques de pago diferido, al pagaré bursátil y a las obligaciones negociables para PYMES⁵.

II.1.1. Negociación de cheques de pago diferido

Mediante el decreto 386/03⁶, el Poder Ejecutivo Nacional modificó la ley 24.452, Ley de Cheques, autorizando la negociación bursátil de cheques de pago diferido. Por su parte los diferentes “actores” con potestades de regulación en la materia a esa fecha (BCRA, CNV, Bolsa de Comercio de Buenos Aires, Mercado de Valores de Buenos Aires SA y Caja de Valores SA) dictaron las disposiciones de implementación en la esfera de sus competencias.

El “descuento de cheques” de terceros no constituía una novedad en dicho momento. Tanto las entidades financieras –con todas las limitaciones que les imponía la Autoridad Monetaria para estas operatorias– y las compañías que sin constituir “entidades financieras” se dedicaban a negocios financieros, solían recibir de las empresas, sobre todo pequeñas y medianas, cheques de pago diferido⁷ a fin de admitir su descuento por efectivo a cambio de una retribución la cual, más allá de la forma en que se la estipulara, respondía en realidad a una “tasa de interés”, dado que la operatoria en definitiva consiste en un negocio de financiamiento.

Esta práctica, si bien idónea, chocaba con varias dificultades. Siendo quizás las principales:

- que en general se pactaban en forma irregular, lo que impedía al empresario, por ejemplo, acceder a la deducción el costo financiero incurrido, y
- la falta de publicidad de las tasas pactadas, que llevaba a tener que soportar intereses usurarios.

La idea originada presumiblemente en el sector privado y fundamentalmente entre los actores del mercado de capitales de nuestro país, felizmente tuvo eco en las autoridades nacionales, las cuales luego de analizar y resolver aspectos operativos de su implementación, finalmente accedieron a la puesta en marcha del “producto”. En tal sentido, desde el plano estrictamente tributario, se advirtieron algunas cuestiones relativas a los impuestos nacionales⁸ que merecieron especial atención del Fisco Nacional.

2 Emisión de acciones, obligaciones negociables, préstamos bancarios sindicados, fideicomisos financieros, etc.

3 Líneas de crédito, descubiertos, descuentos de facturas, etc.

4 “Canjes de cheques”, “cuevas financieras”, y similares.

5 No nos detendremos en el análisis de las ON para PYMES dado que su problemática fiscal no difiere del resto de las que se emitían al amparo de la ley 23.576, aspecto que será abordado por otro expositor. Las menores exigencias que impusieran la CNV y, en su momento, la Bolsa de Comercio y el Mercado de Valores (sobre todo cuando en el marco de la derogada ley 17.811 estos tenían capacidad para autorregular el “mercado”), no alteran en nada su tratamiento impositivo.

6 BO: 15/7/03.

7 E incluso “posdatados”, sobre todo en los casos de negociación en mercados marginales o irregulares (“cuevas financieras”).

8 En materia de Impuesto a las Ganancias, los regímenes de retención vigentes en dicho año satisfacían razonablemente el interés fiscal, en cambio el problema se generaba en el IVA; existían sujetos que debían percibir alícuotas diferen-

Ahora bien, aceptando por un momento que el tratamiento frente a los impuestos nacionales está razonablemente soportado por normas legales y reglamentarias, pese al tiempo transcurrido y siendo además un producto que indudablemente ha tenido éxito entre las empresas vendedoras de cheques de pago diferido y los inversores bursátiles, poco o nada se ha dicho sobre el tratamiento de la operatoria en materia de tributos locales.

A continuación se sintetiza el impacto en los principales gravámenes:

II.1.1.a) *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*

Cabe tener presente que el impuesto de referencia constituye un gravamen de índole local, por lo que cada provincia y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires han dictado disposiciones atinentes. Pese a lo expresado, el tributo en sus caracteres esenciales resulta uniforme en los diferentes códigos fiscales y leyes que lo regulan. Añadimos a lo dicho que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos⁹ establece ciertos requisitos que en forma obligatoria deben respetar los gobiernos provinciales¹⁰.

En tal sentido, la doctrina pacíficamente acepta que se trata de un tributo que grava el ejercicio habitual a título oneroso de la actividad comercial, industrial, profesional o de servicios, en el ámbito de cada jurisdicción¹¹.

Bien revela la doctrina que seguimos¹² que, en este tributo, existe una importante distinción entre el “hecho imponible” –como se describió en el párrafo anterior– y la “base imponible”. Esta última está conformada por la totalidad de los “ingresos brutos” obtenidos por el sujeto pasivo durante el período fiscal¹³.

Otro aspecto que adquiere singular importancia es el de “habitualidad”. En tal sentido, pese a que el término no posee en general una definición en los diferentes cuerpos legales, lo cierto es que para determinados sujetos se presume, sin admitir prueba en contrario, que este elemento del hecho imponible está siempre presente. Tal el caso de los “sujetos empresa”.

A tenor de lo señalado hasta ahora, podemos concluir en forma preliminar que “todo ingreso” obtenido por un sujeto empresa está gravado aún cuando sea esporádico y/o ajeno a su objeto social¹⁴, excepto que exista una exención que lo ampare. En cambio, la suerte de su tratamiento en cabeza de una “persona humana” estará supeditada a que se trate de un ingreso de índole “habitual”, dado que en este supuesto la presunción mencionada no se aplica.

La negociación de cheques de pago diferido genera para quien participa en esta operatoria un ingreso de naturaleza financiera el cual, si bien se origina en el ámbito bursátil, no está protegido por las exen-

tes cuando actuaban como “compradores” (ej. entidades financieras, formalmente no excluidas de realizar estas inversiones), situaciones particulares derivadas de la existencia de “responsables no inscriptos” (categoría vigente en 2003) y de “no categorizados” (sin ir a casos extremos, piénsese en el supuesto de un empleado en relación de dependencia que quiere invertir en estos productos), pero sobre todo la falta de “contacto” entre “vendedor del cheque” y el “comprador” que traía aparejadas dificultades relacionadas, por ejemplo, con la facturación del “crédito fiscal”. Finalmente, la solución –imperfecta por cierto– se encontró en el dictado de la resolución general AFIP 1603 (BO: 27/11/03) aún vigente y sin haber sufrido cambios.

9 Ley 23.548, artículo 9, inciso b), apartado 1.

10 En algún momento, la jurisprudencia sostuvo que se trata de una norma de rango federal y que jerárquicamente, se encontraba por encima de la normativa provincial y/o municipal. Entre los diversos precedentes se destaca la sentencia recaída en autos “El Cóndor Empresa de Transportes SA c/Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 7/12/01. Sin embargo, sobre todo a partir del fallo “Papel Misionero SA c/Misiones, Provincia de s/Acción declarativa” (CSJN, 5/5/09), la Corte sostuvo que los pactos integraban el derecho público local, aunque con una jerarquía o rango distinto. Recientemente, el Más Alto Tribunal parecería intentar un regreso a la tesis sostenida en “El Cóndor”, o al menos dejar en claro que los “tratados” revisten una categoría indudablemente superior al resto del derecho público local (“Santa Fe, Provincia de c/Estado Nacional s/Acción declarativa de inconstitucionalidad”, CSJN, 24/11/15).

11 Bulit Goñi, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, 2^a ed., pág. 61, principalmente.

12 Bulit Goñi, ob. cit., págs. 58 y 105 y ss.

13 Si bien existen algunas actividades que tienen “bases imponibles especiales”, ello constituye una excepción a la regla. En la mayoría de los casos, la “base imponible” está conformada por los ingresos brutos en concepto de ventas de bienes, locaciones, obras y prestaciones de servicios, admitiéndose solo unas pocas detacciones a dicho concepto (ej. el IVA o los descuentos y bonificaciones).

14 Por la presunción de “habitualidad” expresada.

ciones que benefician a determinados productos del mercado de capitales¹⁵. **Por ende, cabe concluir que se trata de un ingreso gravado.**

En cuanto a la alícuota aplicable, no existen en las leyes tarifarias de las diferentes jurisdicciones, referencias expresas a la operatoria que nos ocupa. Sin embargo, la índole financiera es indiscutible, por lo que entendemos que las autoridades de los entes de recaudación provincial y/o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se inclinarán muy probablemente por asimilar el ingreso a “préstamos de dinero”, los que se encuentran gravados a tasas que rondan el 6% o 7%¹⁶.

Por lo tanto a modo de conclusión:¹⁷

Persona humana	Empresa	Beneficiario del exterior
No gravado , en tanto no se trate de un “habitualista”. Gravado de ser “habitualista” (*).	Gravados. Los intereses se imputan por lo devengado (*).	En este caso, si bien estarían gravados, no existe disposición que permita el ingreso del Tributo (*). Existen argumentos para considerar no gravados este tipo de ingresos. Principalmente, la ausencia de habitualidad y, según algunos autores ¹ , el incumplimiento del principio de “territorialidad”.

(*) La tasa de Impuesto varía según la jurisdicción pero ronda, en promedio, el 6% o 7%.

II.1.1.b) Tasas Municipales por Servicios de Inspección de Seguridad e Higiene

Como sabemos, la doctrina reconoce tres especies del género “tributo”¹⁸:

- Impuestos.
- Tasas.
- Contribuciones.

Para Giuliani Fonrouge¹⁹, basándose en Giannini y en el Modelo OEA/BID, tasa es “...la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”.

Enrique Bulit Goñi²⁰, en un amplio trabajo sobre tasas y precios públicos, aporta la siguiente definición: “La tasa es una prestación pecuniaria coactiva que el estado exige del sujeto obligado, en concepto de contraprestación por un servicio público divisible que le presta o que está en condiciones de prestarle”.

La doctrina y la jurisprudencia han tratado en forma extensa el fenómeno de la tributación local y en particular de las “tasas”. Atento a que no es el objeto de esta colaboración detenernos en su análisis, para una visión amplia del fenómeno remitimos al lector a la obra dirigida por el distinguido tributarista mencionado en el párrafo anterior²¹.

Entre las diferentes “tasas” que se han creado, supuestamente para financiar servicios divisibles prestados por las municipalidades, sin lugar a dudas el “premio” a la que mayores controversias suscita y ha provocado, lo lleva la que genéricamente se conoce como “tasa por servicios de inspección de seguridad e higiene”.

Su hecho imponible, más allá de los matices que la legislación local contiene, en esencia se justifica en el ejercicio del poder de policía municipal, tendiente a verificar el cumplimiento de ciertas obliga-

15 En el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, los ingresos provenientes por la negociación y/o renta de títulos públicos, acciones y obligaciones negociables están exentos (artículo 179 inciso 1) del Código Fiscal). Por su parte el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, contiene una norma de similar alcance (artículo 207 inciso c)).

16 Conforme el artículo 55 de la ley 5494 de CABA, la tasa para el año 2016 se ha fijado en el 7%.

17 En las II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal de la AAEF se abordó el tema “Tributación Local y Economía Digital”, siendo precisamente este punto uno de los que generó mayor debate. También el tema fue tratado circunstancialmente en las III Jornadas de Tributación Internacional organizadas por esta Asociación en el marco más amplio del análisis del comercio electrónico.

18 Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 1986, Vol. I, pág. 261; Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 2^a ed., pág. 87; Rodolfo Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, 1991, pág. 43; Manuel de Juano, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, T. I, pág. 212; entre muchos.

19 Ob. cit., pág. 265.

20 Revista Derecho Tributario, T. IV, pág. 2.

21 *Tasas Municipales*, Lexis Nexis, ed. 2008.

ciones en materia de salubridad, seguridad e higiene, de los locales, oficinas y demás establecimientos dentro del ejido municipal²².

Uno de los hechos relevantes de este tributo es la disconformidad entre el “hecho imponible” y la “base imponible”. Si bien en alguna época, el gravamen resultaba ser un monto fijo o asociado a la cantidad de personal y/o los metros cuadrados del local, desde hace ya casi veinte años por lo menos, si no todas, la gran mayoría de las ordenanzas estipulan que la base imponible está conformada por los “ingresos brutos devengados”. Ergo, se ha transformado esta “tasa” en un “impuesto sobre los ingresos brutos bis”, o “sobretasa” del impuesto provincial.

En suma, y más allá de la situación particular de cada compañía, lo cierto es que la renta obtenida por esta operatoria quedará sometida al Gravamen que nos ocupa. Obviamente, en la medida que se verifique el hecho imponible que presupone la existencia de un servicio divisible y que atañe al obligado al pago de la tasa.

II.1.1.c) Impuesto de Sellos

Como explica Soler²³, el tributo reúne como requisitos particulares los siguientes:

- Se trata un impuesto que grava actos jurídicos.
- Deben haber sido formalizados en instrumentos públicos o privados²⁴.
- Deben haber sido otorgados en la pertinente jurisdicción o tener “efectos en ella”. También se aplica para ciertos supuestos de bienes radicados en dicha jurisdicción aun cuando estén “otorgados” en otra.

Entre los “instrumentos” alcanzados por la gabela, y bajo el género de “títulos de crédito”, el autor que seguimos analiza el tratamiento a dispensar al “cheque”²⁵. A modo de corolario del repaso por las diferentes legislaciones provinciales, afirma que aquellas *“prevén al cheque en sus disposiciones, ya para declararlo expresamente exento como para someterlo a imposición, generalmente con un impuesto fijo, esto es, sin vínculo con el importe del documento”*.

La forma que establece la imposición (no muy relevante, tanto por la existencia de numerosas exenciones como por tratarse de sumas fijas de baja cuantía), no afecta la operatoria que comentamos.

Entendemos que el “endoso” del documento a la Caja de Valores²⁶ no implica un acto que pudiera quedar sometido al Impuesto en aquellas jurisdicciones que eventualmente mantienen la imposición sobre los actos realizados sobre cheques, en razón de que no se verifica transferencia de riqueza alguna, siendo un evento meramente operativo para permitir el funcionamiento del régimen de negociación de cheques de pago diferido.

II.1.2. El “pagaré bursátil”

Más recientemente nuestro mercado de capitales ha puesto en marcha otro instrumento de financiación sobre todo para el corto plazo: el “pagaré bursátil”.

Al respecto, mediante la circular 3550²⁷, el Mercado de Valores de Buenos Aires SA *“ha resuelto habilitar la negociación de pagarés”*.

22 La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el conocido *leading case* “Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba”, sentencia del 23/6/09, pareció haberle puesto fin a la pretensión de algunos fiscales de gravar a las empresas pese a carecer de locales o establecimientos (lo que implicaba “per se” la imposibilidad de brindar el servicio y la inexistencia de hecho imponible, violando además el artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos). Lamentablemente, el debate prosigue, aunque quizás bajo formas menos “burdas” que la del “impuesto a la valija”, que se pretendía percibir de las empresas farmacéuticas que operaban en Córdoba con agentes de propaganda médica.

23 “El Impuesto de Sellos”, La Ley, pág. 17.

24 El impuesto que recae sobre las “operaciones monetarias” es una excepción a la regla de “instrumentación”, pero esta última por ello no puede ser soslayada en el resto de las operaciones que escapan a la estricta definición de la primera.

25 Ob. cit., pág. 125.

26 Que conforme lo estipula el Anexo de la ley 24.452 (luego de su reforma por el decreto 386/03), establece la particular naturaleza de la transferencia del cheque a la Caja de Valores SA afirmando que esta se realiza con el único objeto de su negociación bursátil y que, por ende, dicha transferencia no genera consecuencias jurídicas adicionales a la del objetivo por el cual se realiza.

27 Fechada 4 de diciembre de 2013.

Más adelante la circular indica:

“Los pagarés autorizados a negociar están definidos en las siguientes características:

- *Pagarés patrocinados por la entidad libradora o endosante.*
- *Pagarés avalados.*
- *Pagarés librados por el Estado Nacional, Estados Provinciales, los Gobiernos Autónomos de los Municipios, los Entes Autárquicos y las Empresas y Sociedades del Estado.*

La negociación se llevará a cabo a través de la plataforma de Cheques de Pago Diferido, mediante subastas de lotes, los cuales pueden contener uno o varios pagarés, asegurando de esta manera la prioridad precio/tiempo”.

Finalmente, en lo que aquí interesa, la circular 3550 cita la resolución de consejo 4/13 de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires²⁸.

Esta última disposición contiene un análisis detallado de la nueva operatoria, siendo relevantes:

- i) Reglamenta en “secciones separadas” los “pagarés patrocinados”, los “avalados” y aquellos librados por “el Estado Nacional, los Estados provinciales, los Gobiernos Autónomos de los Municipios, los Entes Autárquicos y las Empresas y Sociedades del Estado”.
- ii) En el caso de los “patrocinados” se admite el “listado” de pagarés emitidos por las propias empresas interesadas o el endoso de documentos recibidos como pago por la provisión de bienes y servicios.
- iii) Con relación a los “avalados”, los mismos exigen la intervención de sociedades de garantía recíproca, en el ejercicio de sus funciones específicas y en beneficio de los “socios partícipes”.
- iv) Contiene un Anexo con un modelo de “pagaré”. Indica que “El presente pagaré se emite de conformidad a lo dispuesto en el decreto ley 5965/63, ratificado por ley 16.478”²⁹.

Finalmente, cabe tener presente la ley 26.831³⁰ que regula el Mercado de Capitales el cual, en su artículo 2, define el concepto de “valores negociables” con un sentido amplio, comprendiendo entre otros a los “pagarés”.

Cabe señalar que las Normas de la CNV tanto en su texto anterior como en el vigente contienen disposiciones relativas a la emisión de “pagarés seriados”³¹.

Lo cierto es que más allá de las características particulares de su “listado”, la naturaleza de algunos de los sujetos participantes y la existencia de normativa bursátil que regula el nuevo instrumento, al no existir una disposición legal expresa que lo comprenda, las operaciones con “pagarés” tendrán el tratamiento impositivo dispensado para estos documentos que prevé la legislación general en materia fiscal.

Esta observación es importante, dado que la circular 3550 del Merval dispone que su negociación se efectuará a través de la plataforma para las operaciones con cheques de pago diferido.

Como afirmamos en el punto anterior, la negociación de cheques de pago diferido exigió la emisión de ciertas disposiciones tanto del Gobierno Nacional como la AFIP³², sin embargo, creemos necesario advertir que más allá de que ambas operaciones presenten desde el punto de vista económico alguna similitud y se utilice la misma “plataforma”, no implica que tales disposiciones se apliquen también para el caso de “pagarés”³³.

Yendo al tratamiento tributario, en materia de **Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Tasas por Servicios de Seguridad e Higiene**, no advertimos diferencias: se obtiene una renta financiera o “des-

28 “Reglamento del listado de pagarés”, aprobado con fecha 30 de octubre de 2013.

29 Disposición que regula desde hace muchos años este instrumento.

30 BO: 28/12/12. También son relevantes las disposiciones que se dictaron y que se dicten en su consecuencia, mercediendo especial mención el decreto 1023/13, reglamentario de la Ley de Mercado de Capitales, y la resolución CNV 622/13 que aprobó el nuevo texto de las “Normas de la CNV”.

31 Título II, Sección VII y Título VI, Sección XV.

32 Resolución general 1603 (BO: 25/11/03), ya citada.

33 En particular, un tema que no estaría resuelto es el del IVA. En tal sentido, la resolución general AFIP 1603 tuvo en cuenta las particularidades del mercado bursátil y, en especial, las de los inversores que en él participan (existen muchos “no categorizados”; además, “comprador” y “vendedor” no entran en contacto directo sino a través de los agentes de bolsa (preferimos la denominación anterior a la utilizada en la actualidad) y la plataforma electrónica del sistema bursátil.

uento" equivalente a la diferencia entre el valor facial del instrumento y el monto que el inversor está dispuesto a abonar por él. A modo de síntesis:

Persona humana	Empresa	Beneficiario del exterior
No gravado , en tanto no se trate de un "habitualista". Gravado de ser "habitualista" (*).	Gravados . Los intereses se imputan por lo devengado (*).	En este caso, si bien estarían gravados, no existe disposición que permita el ingreso del tributo (*). Existen argumentos para considerar no gravado este tipo de ingresos. Principalmente, la ausencia de habitualidad y, según algunos autores, el incumplimiento del principio de "territorialidad".

(*) La tasa de impuesto varía según la jurisdicción, pero ronda en promedio el 6% o 7%.

Cabe recordar la existencia de numerosos regímenes de retención y percepción, los cuales, dependiendo de diversos factores (condición de las partes, lugar de celebración de la operación, estructura de "pago" del pagaré "comprado" y posterior cancelación de su valor facial al vencimiento, etc.) podría impactar en la operatoria.

Quizás donde vemos más inconvenientes es en materia de **Impuesto de Sellos**.

Cada jurisdicción tiene potestad de gravar o eximir estos productos, por lo que no se efectuará un detalle por cada jurisdicción.

Lo que sí es dable señalar es que, como principio general, el libramiento de un pagaré y en ciertos casos el endoso, constituyen actos gravados.

Sin embargo, no todos los "pagarés" resultan sometidos a imposición. Algunas legislaciones prevén exenciones de variada índole, como es la de Ciudad Autónoma de Buenos Aires que beneficia a los que se emiten en "garantía" (artículo 477, inciso 20, segundo párrafo, del Código Fiscal)³⁴.

Ahora bien, en el presente caso creemos que la respuestas a la cuestión planteada y siempre en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se podrían encontrar en el artículo 477, incisos 25 y 49 (el inciso 50 también tiene alguna relevancia dado que remite al anterior), y en cierta medida en el inciso 20 arriba referido³⁵.

Veamos en primer término lo afirmado por los artículos 20 y 25.

El inciso 20 exime del gravamen a:

"20. Las fianzas, otras obligaciones accesorias, como asimismo la constitución de hipotecas y prendas, y todos los instrumentos financieros que avalen, garanticen y/o cubran obligaciones cuando se pruebe que han sido contraídas para garantizar obligaciones que hayan pagado el impuesto de sellos correspondiente en la respectiva jurisdicción de otorgamiento, o que se encontraban exentas del mismo. Si no se demostrare el pago del impuesto sobre el instrumento principal, o en su caso la exención, el documento en el cual se formalicen estas garantías estará sometido al impuesto correspondiente o al que grave la obligación principal.

La presente exención también comprende los pagarés emitidos para garantizar los actos, contratos y/o instrumentos que hubiera tributado el impuesto correspondiente o se encontraren exentos".

En este caso la trascendencia no reside tanto en el segundo párrafo que alude a los "pagarés", sino sobre todo en el primero que refiere a las diferentes formas de "garantía" que se pueden efectuar en respaldo de negocios jurídicos principales *"que hayan pagado el impuesto de sellos correspondiente en la respectiva jurisdicción de otorgamiento, o que se encontraban exentas del mismo."* Precisamente la importancia radica en que este tipo de producto de mercado de capitales, tal como surge de las normas que lo regulan, debe ser acompañado por un "aval" generado en una "sociedad de garantía recíproca". Partiendo de la hipótesis de que el producto principal está exento (como se desarrolla más adelante), luego el "aval" o garantía exigida por las regulaciones bursátiles, deviene exenta conforme la norma reproducida.

Respecto del inciso 25, también mencionado, el recordemos que recae sobre los "endosos de pagarés" con lo que esta actividad propia del instrumento queda amparada por la dispensa mencionada.

34 El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, si bien contiene una norma similar en el artículo 297, inciso 5, no posee el párrafo del Código de CABA, relativo a los "pagaré en garantía".

35 Respuesta, no obstante, que no agota la incertidumbre, por la ausencia de una norma precisa referida a la especie bursátil.

La mayor relevancia en este análisis la posee el inciso 49³⁶, el que reza en la parte que aquí interesa:

"49. Los instrumentos, actos y operaciones de cualquier naturaleza incluyendo entregas y recepciones de dinero, vinculados y/o necesarios para posibilitar incremento de capital social, emisión de títulos valores representativos de deuda de sus emisoras y cualesquiera otros títulos valores destinados a la oferta pública en los términos de la ley 17.811, por parte de sociedades o fideicomisos financieros debidamente autorizados por la Comisión Nacional de Valores a hacer oferta pública de dichos títulos valores..."

Del inciso mencionado hemos destacado aquellas expresiones que, entendemos, se vinculan en forma más directa con el instrumento. En particular subrayamos el término "títulos valores".

En primer lugar, cabe tener presente que el artículo 2 de la ley 26.831, Ley de Mercado de Capitales, contempla un "glosario" de los términos más relevantes a los que refiere la norma. En tal sentido, este "glosario", por constituir parte de una "ley" en sentido formal y material, adquiere singular dimensión dado que fija, delimita, el alcance de determinados términos allí consignados. No se trata de una mera interpretación doctrinaria, jurisprudencial o proveniente de una norma de rango jurídico menor (como sería una "resolución"), por tanto, más allá del mayor o menor alcance que se le pudiera otorgar a un término en el "lenguaje común", al existir una disposición especial de índole técnica, que enmarca el contenido de un concepto, dicha definición resulta aplicable a toda rama del derecho, excepto que la otra disposición legal pero de índole particular restrinja o expanda el término y solo a esos efectos. Cabe advertir que esta regla de interpretación no se agota en el mero sentido "literal" o eventualmente "técnico" sino que, sin prescindir del texto, a menudo es necesario recurrir a la "voluntad del legislador" a fin de indagar su alcance en el contexto más amplio de la ley que lo recepta³⁷.

Nos hemos permitido efectuar una somera descripción de ciertos principios que rigen la interpretación jurídica, dado que revisten singular importancia en la solución de la cuestión planteada.

Se indicó antes que la ley 26.831, en su "glosario" del artículo 2, incluye una definición de "valores negociables"³⁸, equiparando el concepto a "título valor" para luego enumerar una extensa serie de productos de mercado de capitales. Ahora bien, el primer interrogante que surge es si la expresión "título valor" resulta susceptible de ser extendida a los "pagarés", o si estos –sin llegar a ser "títulos valores"– igual integran la especie "valor negociable" de índole más amplia. La incógnita se potencia por la utilización, a continuación de la enumeración de una serie de instrumentos cuya calidad de "títulos valores" está en duda, tanto por el empleo del término "asimismo" como por la mención a posteriori de los "instrumentos financieros derivados"³⁹.

El resto de las condiciones del inciso 49 también generan algunas incógnitas, pero dada su amplitud y la relevancia del término "títulos valores", despejada esta última incógnita, será más fácil que el pagaré bursátil encuentre cauce en la exención.

Anteriormente hemos señalado que la jurisprudencia afirmó en numerosos precedentes que, sin prescindir de ellas, no cabe atenerse a las palabras empleadas en la norma sino que también cabe recu-

36 El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires prevé en su artículo 297, inciso 45, una dispensa semejante.

37 Un buen ejemplo de la aplicación de estas reglas de interpretación de la ley, es el fallo "Máxima Energía SRL", CNACAF, Sala II, 23/2/12 (con cita del fallo "La Angostura SRL", CNACAF, Sala V, 22/11/11) y que ya cuenta con dictamen de la Procuradora Fiscal de la Corte Suprema en similares términos y proponiendo la confirmación del fallo apelado ante el Máximo Tribunal.

38 Expresión que ya había tenido alcance normativo en el decreto 677/01 "de transparencia".

39 Dispone el referido "glosario": "Valores negociables: Títulos valores emitidos tanto en forma cartular así como a todos aquellos valores incorporados a un registro de anotaciones en cuenta incluyendo, en particular, los valores de crédito o representativos de derechos crediticios, las acciones, las cuotapartes de fondos comunes de inversión, los títulos de deuda o certificados de participación de fideicomisos financieros o de otros vehículos de inversión colectiva y, en general, cualquier valor o contrato de inversión o derechos de crédito homogéneos y fungibles, emitidos o agrupados en serie y negociables en igual forma y con efectos similares a los títulos valores; que por su configuración y régimen de transmisión sean susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en los mercados financieros. Asimismo, quedan comprendidos dentro de este concepto, los contratos de futuros, los contratos de opciones y los contratos de derivados en general que se registren en mercados autorizados, y los cheques de pago diferido, certificados de depósitos de plazo fijo admisibles, facturas de crédito, certificados de depósito y warrants, pagarés, letras de cambio y todos aquellos títulos susceptibles de negociación secundaria en mercados".

rrir al objetivo perseguido por el legislador. Bajo esta perspectiva, es posible concluir que la disposición pretende abarcar y beneficiar a todos los productos de mercado de capitales⁴⁰.

En suma, creemos que hay argumentos para sostener que los incisos mencionados benefician a la totalidad de las operaciones relativas a "pagarés bursátiles", pero ante la existencia de incertidumbre por la falta de una mención expresa del producto, siempre cabe la posibilidad de plantear una consulta y/o instar el dictado de una norma de alcance general que aclare el punto.

Con relación a los "endosos", existe una exención amplia, por lo que el tema no generaría controversias.

Empero, como hemos advertido, las disposiciones difieren en cada jurisdicción, por lo que probablemente en algunas provincias la emisión y/o el endoso de los documentos quede alcanzada.

A modo de corolario queremos observar:

- En lo que atañe a los "pagarés" emitidos por los estados nacional, provinciales o municipales, los códigos fiscales los eximen en principio sin mayores restricciones.
- Un párrafo aparte merece el caso de las "empresas o sociedades del estado" y las empresas con participación estatal mayoritaria. Se deberá analizar cada código fiscal en particular, pero en términos generales estos entes no gozan de igual tratamiento que el concedido a los "estados".
- En el caso de los "pagarés avalados" se deberá estar atento al tratamiento dispensado a las Sociedades de Garantía Recíproca. En la mayoría de los códigos fiscales existen disposiciones especiales a favor de estos entes y de sus operaciones.

II.2. Instrumentos financieros derivados

En la Introducción mencionamos a los "Instrumentos Financieros Derivados" (IFD) como parte del objeto de nuestro estudio. Desde ya que no es el propósito de ahondar sobre todas las cuestiones que estos complejos negocios financieros traen aparejadas y que, particularmente en materia de tributación local, se ahonda por la ausencia de normativa y de precedentes relevantes⁴¹. Lo cierto es que, como se verá, el propósito económico que justificó su origen y subsistencia, fue la "gestión de riesgos", y en tal sentido toda operación de financiamiento tiene riesgos tanto para el tomador de los fondos como para el inversor. Ello se advierte fácilmente si se piensa en operaciones de financiación en moneda extranjera y tasas de interés, factores ambos que siempre fluctúan y sobre cuyo comportamiento es muy difícil hacer predicciones. A ello se agregan algunos productos aún no muy desarrollados en nuestro mercado, que son los "derivados" asociados al "riesgo crediticio"⁴².

Si bien estos productos se negocian en forma privada desde origen, y en menor medida en mercados regulados desde hace muchísimos años, durante la década de 1990 tuvieron un crecimiento exponencial que, más allá de los "escándalos económicos" que en algún caso generaron⁴³, lo cierto que siguen constituyendo uno de los principales instrumentos financieros en todo el mundo.

Cabe citar al decreto 1130/97 dado que contiene una definición que, en términos generales, responde a las que se pueden observar en la mayor parte de la literatura especializada y que, a nuestro modo de ver, resulta satisfactoria a fin de delimitar el objeto de los "derivados". En tal sentido afirma uno de sus considerandos que instrumentos o contratos derivados "son aquellos cuyo contenido económico depende de los valores de otras variables básicas subyacentes".

Es decir que como su nombre lo indica, el valor económico de los instrumentos financieros analizados, "deriva" de un activo subyacente. El activo en sí no necesariamente entra en juego en la relación jurídica, sino que el instrumento tiene como eje para su cuantificación desde que se pacta hasta su agotamiento, un "activo" al cual las partes resuelven asignar la suerte o resultado del acuerdo.

40 De hecho el Fisco de CABA incluyó a los "derivados" a través de la resolución AGIP 183/09.

41 Es tan escasa la jurisprudencia sobre la materia, que la búsqueda que hicimos solo rindió como fruto una resolución de la Comisión Arbitral que se pronunció sobre la consideración de los resultados como "gasto no computable" (resolución CA 33/13, "Lelfun SA c/Provincia de Buenos Aires").

42 Nos referimos en particular al llamado *Credit Default Swap*, como ejemplo más conocido de los que la doctrina menciona (Nicolás Malumán, *Contratos Derivados*, La Ley, págs. 219 y ss.).

43 Caso "Baring Brothers Bank" en el que, debido a la conducta de uno de sus operadores, se colocó la entidad en un nivel de exposición tal en el mercado de futuros, que finalmente colapsó. También, el más reciente de las hipotecas *sub-prime* en EE.UU. de América.

Si bien los “derivados” suelen transarse en mercados financieros regulados⁴⁴, nada obsta para que una importante cantidad se negocie privadamente, en general, pero no siempre, con la participación de inversores institucionales como ser bancos, compañías de seguros, fondos de pensión, fondos de inversión y grandes operadores internacionales en mercados de *commodities*.

En cuanto a las diferentes formas de IFD, lo primero que debemos destacar es que se pueden encontrar infinidad de contratos, sobre todo a partir de la combinación de las tres especies que en general se reconocen como integrantes del género “derivados”⁴⁵, pero en lo que aquí importa se distinguen: operaciones a término, opciones y *swaps*.

Operaciones a término

Se trata de un contrato en virtud del cual un sujeto se obliga a comprar y otro a vender un determinado producto en una fecha futura y a un precio fijado de antemano.

Suelen distinguirse dos especies particulares, *futures* y *forwards*. En tanto los primeros se transan en mercados institucionalizados, los segundos se pactan privadamente.

Opciones

A diferencia de las operaciones a término o futuros, este IFD es un contrato que otorga a su titular la “opción” pero no la “obligación” de comprar o vender un activo en el futuro a un precio pactado previamente y en una fecha determinada⁴⁶.

Generalmente las especies que se distinguen son:

- La “opción de compra” o *call* que otorga el derecho pero no la obligación de comprar el activo subyacente.
- La “opción de venta” o *put* que otorga del derecho pero no la obligación de vender el activo subyacente.

Esta operatoria genera en principio dos desembolsos principales:

- “Prima”, que es el precio que paga quien pretende adquirir una “opción”.
- “Precio de ejercicio” o *strike price*, que es el monto que se debe pagar si se ejerce la opción de compra o el que debe pagar la contraparte, si se ejerce la de venta.

Swaps

Según Julián Martín⁴⁷, los *swaps* “constituyen transacciones financieras en las que dos partes contratuales acuerdan canjear periódicamente flujos monetarios en el tiempo, con la particularidad que un flujo es fijo y el otro flujo, en la dirección opuesta, es variable. Se intercambia únicamente el neto del flujo fijo con el flujo variable”.

Teniendo en cuenta un activo determinado y cuantificado “físicamente” a efectos del contrato (*notional*), las partes intercambian flujos de fondos con relación a dicho activo de referencia en la medida que el “mercado” se mueva por encima o por debajo de cierto umbral acordado y según la postura adoptada por cada cocontratante respecto de dicho umbral (“fijo” o “variable”).

Otra cuestión importante es el concepto de “**cobertura**”.

Como se ha afirmado, la génesis y justificación de los IFD es que existen ciertos “actores” que pretenden cubrir riesgos⁴⁸ fundamentalmente vinculados con lo que es su negocio principal, así por ejemplo,

44 De hecho, la nueva Ley de Mercado de Capitales 26.831 (BO: 28/12/12) incluye dentro del concepto de “valores negociables” objeto de aquella, a los “*contratos de futuros, los contratos de opciones y los contratos de derivados en general que se registren en mercados autorizados*” (artículo 2 de la ley citada).

45 Es ilustrativo el análisis que hace Gabriel Gotlib en su libro *Nuevos Instrumentos Financieros*, Valletta Ediciones. Por su parte, María de los Ángeles Jáuregui menciona en su obra muchísimas denominaciones que surge de la práctica financiera en la materia (*Tratado sobre Instrumentos Financieros Derivados*, La Ley, págs. 255/258).

46 Existen algunos mercados que en vez de fijar una “fecha” de ejercicio de la opción refieren a un “lapso de tiempo” (Gotlib, ob. cit., pág. 34).

47 Trabajos publicados en “Práctica Profesional”, La Ley, Revistas 2006-20 y 2006-22.

48 María de los Ángeles Jáuregui en su obra *Tratado sobre Instrumentos Financieros Derivados*, La Ley, 2003, efectúa un detenido análisis de estos “instrumentos”, con especial énfasis en su utilización para mitigar o reducir riesgos de otras operaciones. Ver, por ejemplo, págs. 98 y ss. y 259 y ss.

una empresa dedicada a la comercialización internacional de cereales está expuesta a los avatares del precio de la "soja" y además a las variaciones del tipo de cambio, por lo tanto, estos sujetos suelen ser actores principalísimos en el mercado de derivados, intentando cubrir en alguna medida los riesgos de la "economía real" mediante la contratación de IFD que, si bien no eliminan tales riesgos, al menos permiten mantenerlos dentro de límites aceptables.

Pero en este tipo de mercados, si todos los operadores fueran jugadores de la "economía real" que pretendieran cubrir sus riesgos, decididamente no existirían mercados, o los mismos quedarían muy restringidos a la existencia de sujetos con proyecciones diferentes sobre el comportamiento de los activos esenciales. Así, siguiendo con el ejemplo de la empresa comercializadora de cereales, si una compañía argentina entendiera que el valor de la tonelada de soja va a disminuir en los mercados internacionales, en tanto una competidora tuviera una visión opuesta, podrían entre ambas pactar un "derivado" "apostando" a la evolución que, según esperan, tendrán dichos mercados en el futuro, apuesta que se materializará a través de una contratación de un IFD entre ambas.

Dado que es difícil que dos o más operadores que buscan cobertura tengan visiones muy encontradas o diferentes sobre la evolución del mercado, es que asume gran relevancia en este tipo de contrato la figura del "especulador". Si bien el término puede concitar prejuicios negativos, lo cierto es que sin este otro actor, los mercados decididamente no existirían. También la figura del "especulador" tiene relevancia fiscal.

En tal sentido, este sencillo ejemplo nos permite vislumbrar dos "sujetos" con visiones distintas, lo que permite predecir (o al menos recomendar) tratamientos fiscales disímiles.

A nivel de impuestos nacionales y en particular en el Impuesto a las Ganancias, la distinción ha sido receptada y sus consecuencias no son menores⁴⁹. Para la doctrina que seguimos⁵⁰: *"El fondo de la cuestión, para determinar si un contrato sobre un instrumento financiero derivado es de cobertura, pasa entonces por tener la causa previa que motive buscar la protección sobre mercaderías o activos financieros, de manera de cubrir movimientos adversos a la posición tomada"*.

Según Malumián⁵¹, los "celebrados para obtener cobertura tienen por finalidad la protección frente a un riesgo al cual está expuesta una empresa o individuo", y añade que dicho objetivo se consigue "creando un instrumento financiero cuyo valor se incrementa o disminuye en forma inversamente proporcional a la variable de la cual se desea obtener cobertura".

Si bien la normativa impositiva es pobre en lo que atañe a su categorización, tanto las disposiciones contables⁵² como alguna resolución de AFIP⁵³, contienen reglas más estrictas a fin de calificar en la información contable y también impositiva, si una operación es "especulativa" o de "cobertura".

La distinción no nos parece menor, sobre todo, de cara al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En tal sentido, creemos que existen ciertos interrogantes a dilucidar en la materia:

- i) Gravabilidad de los IFD. En todo caso sí es dable efectuar alguna distinción entre operaciones de "cobertura" y de "especulación".
- ii) Imputación del "ingreso" al período fiscal.
- iii) Alícuota aplicable.
- iv) Tratamiento del "ingreso" y del "gasto" en el Convenio Multilateral.

II.2.1. Gravabilidad de los resultados por IFD

Para el caso del "especulador", no tenemos mayores dudas en cuanto a la imposición de los "resultados" positivos que se generen por este tipo de transacciones.

49 Artículo 19 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, quebrantos "específicos", de especulación, vs. "generales", de cobertura.

50 Julián Martín, ob. cit., Práctica Profesional, 2006-20.

51 Ob. cit., pág. 16.

52 Resolución técnica FACPCE 20 (y las normas que modifica) y las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF–.

53 Resolución general 3421.

Destacamos la palabra “resultados” en forma deliberada, dado que con este tipo de instrumento el concepto de “ingreso bruto” carece de la relativa precisión que se encuentra en materia de ventas de mercaderías, locaciones, servicios y obras.

En todos los casos mencionados y simplificando mucho la cuestión, el importe facturado constituye el “ingreso bruto” sujeto al Gravamen.

En cambio, en el caso de los IFD, no sucede lo mismo. En primer lugar no existen disposiciones particulares que delimiten una base imponible especial que permita aprehender correctamente la real envergadura de la “remuneración”⁵⁴ obtenida por quien vende, brinda el servicio, hace la obra o da en locación un bien determinado⁵⁵. En segundo término, y si se nos permite la analogía, los IFD constituyen una “apuesta”⁵⁶ en la que una parte “gana” y la otra “pierde”, por lo que la “remuneración” monetaria puede pertenecer a una u otra parte, sin que pueda conocerse a priori quien de las partes tendrá el goce del derecho y quien la de la obligación de pago.

En suma, y pese a la falta de norma expresa que lo consagre, postulamos que en el caso de IFD la “base imponible” debería estar conformada por el “resultado” de cada contrato, con independencia de la función que cada parte hubiera asumido en el negocio.

Esto se advierte con claridad en el caso de futuros y de swaps, en el que al final del mismo es posible conocer un “ganador” y un “perdedor”⁵⁷, por lo tanto únicamente el primero debería tributar. Menos clara es la situación en el caso de “opciones”, ya que por ejemplo, quien “vende” una prima, si bien siempre tiene un “ingreso”, al igual que en el caso de las otras modalidades de IFD, al final del día se puede generar una pérdida.

Esta disquisición nos traslada a otros ítems de la temática.

En primer lugar, y dado que el Impuesto es un tributo de carácter anual⁵⁸, es lógico esperar que quien opera con IFD “pierda” y “gane” a lo largo de dicho período. En tal sentido, entendemos que la base imponible debe ser el “neto ganado” en el año, por lo que las eventuales pérdidas deberían ser compensadas con las ganancias obtenidas, a fin de medir adecuadamente la remuneración lograda.

No queremos agotar este punto sin regresar a una distinción que creemos sustancial: IFD de cobertura y de especulación.

Los segundos no son una especie particular en sí mismos, sino que su calidad la adquieren a partir de la intención de quienes operan con los IFD. Perfectamente ambas partes pueden ser especuladores, o perseguir la cobertura del riesgo, pero es solo con relación a estos últimos que la distinción vale.

Al respecto, la voluntad de cubrir un riesgo no siempre es tan nítida. De hecho, los grandes actores en estos mercados a veces toman posiciones como meros especuladores y otras, para cubrir riesgos.

En tal sentido, y dado que “la voluntad” es al final un hecho subjetivo, el modo que creemos que puede permitir o facilitar el distingo –más allá de sus imperfecciones– será la contabilidad la que marque la diferencia.

Estando, entonces, en presencia de una “ganancia” producto de IFD de cobertura, cabe indagar si la solución es igual a la indicada para los que son consecuencia de conductas especulativas. Por nuestra parte, creemos que en el caso de IFD de “cobertura” hay argumentos para que queden al margen del tributo.

54 Concepto al que Bulit Goñi asimila a “base imponible”, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Ed. Depalma, 2^a ed., pág. 108.

55 Por ejemplo, el caso de las “entidades financieras” a las que originalmente se les reconoció que la retribución generada por los préstamos otorgados estaba dada por el *spread* (se permitía detraer los intereses y actualizaciones pasivas). En la actualidad, desafortunadamente, algunos fiscos han abandonado esta tesitura gravando los intereses activos brutos, bajo el pretexto de la “gran capacidad contributiva” de los bancos, olvidando que finalmente el impuesto se traslada a tasa, encareciendo innecesariamente el financiamiento empresario.

56 Sin perjuicio de las claras diferencias que existen entre ambas operatorias, piénsese en una empresa que explota máquinas tragamonedas, supuesto en el que la base imponible sería en principio el “resultado” generado por las máquinas. A nadie se le ocurriría gravar la “venta de fichas”. Lo mismo ocurre con un “futuro” de moneda extranjera o de tasas de interés.

57 En el *swap* podría darse bajo ciertas condiciones de contrato, la paradoja de un “empate” pero creemos que se trata de un supuesto marginal o atípico

58 Así lo afirman expresamente muchos códigos fiscales más allá del pago de “anticipos” mensuales sobre base cierta.

En efecto, la "cobertura" indica claramente la intención de acotar riesgos propios e inherentes al negocio, por lo que no es voluntad del sujeto "apostar" para obtener una ganancia, sino que contrariamente lo que pretende es mitigar las pérdidas que pudiera sufrir por variables que no controla. Si un banco hace préstamos, inmediatamente asume un riesgo de incobrabilidad. Este riesgo integra la "tasa de interés" pero hasta cierto límite.

Si el deudor no paga o incurre en moras significativas, el banco, pese a haber incluido el factor en la tasa de interés que percibe, no deja de perder o al menos obtiene utilidades inferiores a las buscadas.

El banco, a fin de evitar o reducir el riesgo, puede pactar con otra entidad especial un derivado en virtud del cual, si su promedio de incobrabilidad o insolvencia, supera cierto umbral, la contraparte le abonará las pérdidas medidas sobre la base de un monto de créditos *notional*. Si el banco es exitoso con su cartera de créditos, en cambio, deberá pagar a la otra entidad por haberle brindado el servicio. En el caso que someramente describimos estaremos en presencia de un derivado de cobertura, siendo el "ingreso" asimilable a una indemnización obtenida por un seguro, y el eventual "egreso", al pago de la "prima". Luego, ¿qué diferencia hay con un seguro pagado por el transporte de mercadería?

Esta tesis, que dejamos abierta para el debate o para posteriores y mayores desarrollos doctrinarios, tiene seguramente algunas excepciones.

En particular, si la "cobertura" tiene como propósito reducir los riesgos de un "especulador"⁵⁹, en este caso, creemos que las ganancias o pérdidas que se generen, son propios de un solo negocio central y por lo tanto su "neto" debe resultar gravado.

Finalmente, con relación a este acápite, y ante la postura de algunos fiscales de considerar gravados por el impuesto a ciertos servicios brindados por sujetos no residentes en el país⁶⁰, cabe interrogarse si en este caso y a fin de no encarecer la contratación de IFD en el exterior, no cabría dispensar a tales sujetos sobre bases análogas a las previstas en el artículo 7.1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

II.2.2. Momento de imputación del ingreso

La otra cuestión es el momento de imputación de los resultados. En tal sentido, el punto que parecía hasta no hace mucho un tópico propio de los tributaristas especializados en negocios financieros, se "popularizó" como consecuencia de las controversias generadas por las ventas de futuros en moneda extranjera en las que en los últimos meses del año pasado tuvo singular actividad el BCRA.

Esta controversia, verdadero escándalo público, puso sobre el tapete precisamente el punto que abordamos. Dado que los mercados institucionalizados liquidan los resultados en forma diaria, se podría interpretar que los mismos deberían reconocerse de igual modo⁶¹, pero consideramos que esta postura simplista no es válida.

Cierto es que al no contener los códigos un criterio de imputación específico, aparece *a priori* como más cercano o como regla residual, aquel que dispone que se deben atribuir los ingresos cuando "se genere el derecho o la contraprestación"⁶².

Pero dado que el derecho que "nace diariamente" es de carácter precario, sujeto a condición, en tanto el IFD siga vigente, luego la percepción de las circunstanciales "ganancias" no deja de ser un hecho circunstancial, propio de la forma en que están formulados los contratos estandarizados de los mercados de derivados institucionalizados, que el producto real de su naturaleza jurídica y económica. Ello nos lleva a concluir que recién con el vencimiento del contrato, será dable conocer a las partes quién "ganó" y por lo tanto quién debe tributar por ello.

59 Los IFD son tan complejos y dinámicos, que nada impide que se estructuren contratos para proteger posiciones en otros contratos. Solo la "creatividad" es el límite.

60 Ley 14.653, Provincia de Buenos Aires; ley 1.075, Provincia de Tierra del Fuego, decreto 1205/15, Provincia de Córdoba; resoluciones AGIP 593 y 594.

61 AFIP en el marco del Espacio Consultivo AFIP - CPCECABA (reunión del 3/3/16) se pronunció sobre la imputación a medida que las rentas se perciben. Más allá de no compartir esta tesisura, la misma puede tener algún sustento en el concepto de "percibido" contenido en la Ley del Impuesto a las Ganancias y aplicable las rentas de la "Segunda Categoría", pero dicha solución no es trasladable sin más al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

62 Malumián, ob. cit., pág. 287.

II.2.3. Alícuotas aplicables

En cuanto a la alícuota, la incertidumbre es tal que más allá de cualquier análisis jurídico o económico que se intente, lo concreto es que si el estado no indica cuál será la tasa aplicable, se podrá aplicar la que más se aproxime a la “general”⁶³. No vemos que el resultado pueda ser sometido por la tasa relativa a servicios financieros, salvo para el caso de los bancos que tienen la totalidad de su operatoria gravada a una tasa única, pero es un riesgo que queda latente.

II.2.4. Atribución de ingresos y gastos en el Convenio Multilateral

El Panel I pretende analizar el impacto de la tributación local en el financiamiento empresario, por lo que la “atribución de los ingresos y gastos” en el Convenio Multilateral, si bien indirectamente, afectan las decisiones que empresas e inversores adopten. En efecto, en una economía en la que esperamos que la inversión en empresas sea una de las características centrales en los próximos años, seguramente los IFD tendrán un rol, si bien secundario, preponderante. Bajo esta premisa tanto el empresario que se endeuda como quien le presta, buscarán otorgar la mayor previsibilidad posible a los costos inherentes a tales decisiones mediante la contratación de IFD.

El “gravar” un ingreso por derivados no asegura que en el futuro algún fisco que no percibió parte de la “torta” reclame la parte que considera suya. Dado que no existen IFD para reducir el riesgo tributario, el “riesgo” latente se traslada al costo explícito de la financiación. De ahí la relevancia que este punto tiene dentro de los tópicos abordados por el Panel I.

Yendo a la atribución del “ingreso”⁶⁴, cabe recordar que en este punto existen básicamente dos subregímenes en el Convenio Multilateral: el Régimen General del artículo 2 y los Regímenes Especiales, de los artículos 6 a 13.

Entendemos que los más relevantes son el Régimen General, y entre los Especiales, el del artículo 8 para entidades financieras⁶⁵: tanto para la conformación del “coeficiente unificado” como para la “sumatoria” a que alude el artículo 8, el criterio de asignación del ingreso no debería diferir.

En tal sentido, aludimos más arriba que los IFD no pueden ser clasificados dentro de los grupo de ingresos por ventas o por servicios, de ahí concluimos en la admisibilidad de la imposición del “resultado”.

La pregunta entonces es ¿dónde se genera el resultado?:

- ¿En el domicilio del mercado en el que se negocian?
- ¿En el domicilio de la contraparte para el supuesto, sobre todo, de los IFD gestionados en forma privada?
- ¿En las jurisdicciones en que el sujeto obtiene fondos y/o ingresos que le permiten realizar este tipo de colocaciones?

En primer término, debemos partir de la base de que exista “sustento territorial”, a través de un gasto que manifieste el ejercicio de la actividad en la jurisdicción. En el reciente caso de los “futuros” operados en el ROFEX, los inversores pudieron acceder directamente a comprar posiciones en moneda extranjera, pero una parte significativa, lo hizo adquiriendo posiciones abiertas que previamente habían sido suscriptas por las entidades financieras.

En tal sentido, el inversor podría haber sostenido que al no tener gastos en la Provincia de Santa Fe (pensemos en un “local” de CABA), el ingreso no debería tributar en dicha Provincia. Empero, de existir gastos posteriores a la compra de la posición contractual⁶⁶, la tesis de “contribuyente local” se diluye o al menos resulta de difícil defensa.

Superado el aspecto relativo al sustento territorial, y yendo a la cuestión de la atribución del ingreso, a nuestro entender el mismo se origina en el mercado en que el instrumento se opera, dado que es en dicho lugar donde jurídica y económicamente tiene lugar la transacción y sus efectos. Advertimos que

63 Históricamente, las leyes tarifarias establecían “tasas generales” para gravar aquellos ingresos no expresamente mencionados, pero en la actualidad, incluso esta “salida” tiende a desaparecer.

64 Obviamente, de compartirse la idea de que los IFD de cobertura no deben incidir en la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la problemática del Convenio Multilateral desaparece.

65 En el caso de los otros “Regímenes Especiales”, entendemos que los ingresos que no obedezcan específicamente a la actividad mencionada, deben imputarse según el Régimen General.

66 Derechos de mercado y de bolsa, comisiones de agentes bursátiles radicados en la Provincia, etc.

en particular en el caso de entidades financieras, hoy la jurisprudencia de la Comisión Arbitral relativa a la imputación de los ingresos por operaciones con títulos tiende a negarle valor al lugar en que se pacta la transacción, por entender que aquellos se generan en el lugar en que se captan los fondos⁶⁷. Esta tesis, podría ser válida para dichos sujetos pero no vemos que se pueda extrapolar sin más al simple inversor.

En cuanto a la imputación como "gasto" para la contraparte, no vemos que existan elementos que permitan descalificarlo como "no computable"⁶⁸. La tesis anterior, advertimos, será válida únicamente para los IFD de cobertura, dado que para el "especulador" será un menor ingreso⁶⁹ o un "no ingreso", pero en todo caso una salida de fondos irrelevante para la determinación del Coeficiente Unificado.

II.3. Tratamiento de los diversos instrumentos de mercados de capitales

Los títulos públicos gozan de exenciones en los diferentes códigos fiscales provinciales y en los ordenamientos municipales. En lo que atañe a las inversiones en acciones, tanto su negociación como los dividendos tienen similar solución.

La situación en los ordenamientos municipales, si bien es muy dispar, en general protege las operaciones con títulos públicos, aunque en materia de acciones, rara vez se encuentra idéntica respuesta.

Sin embargo, en el mercado de capitales, se negocian diversos instrumentos pero que tienen como común denominador generar en su gran mayoría financiamiento para las empresas, ya sea de corto, mediano o largo plazo.

Agregamos que a partir de cierta nueva impronta en la política económica y el impulso que seguramente generará en los mercados de capitales, la aparición de fondos producto del "Régimen de Sencramiento Fiscal", muy posiblemente el volumen de instrumentos negociados crezca significativamente.

En tal sentido, es parte de la función de estas Jornadas y en particular del Panel I, el identificar las vallas que conspiran contra la fluidez del flujo de capitales hacia la producción. Al respecto, en tanto que los títulos públicos y, en mucha menor medida, las acciones, gozan de tratamientos impositivos favorables, no ocurre lo mismo con los otros valores negociables⁷⁰.

No perseguimos privilegiar la renta especulativa sino alentar a la remoción de las barreras que atentan contra el financiamiento de las empresas, y que en el mejor de los casos se traducen en un mayor tasa de interés.

Por eso se promueve la unificación de los tratamientos dispensados a los diferentes productos de mercado de capitales, sobre todo los de mediano y largo plazo. En especial los fideicomisos financieros y las obligaciones negociables que hoy no gozan de exención alguna.

Cabría añadir a la lista a los fondos comunes de inversión, al menos los "cerrados"⁷¹, en tanto se destinan a financiar actividades empresarias.

III. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

En estas "notas" hemos pretendido analizar algunos productos que directa o indirectamente se vinculan con el mercado de capitales. Se advierte que la falta de normas claras, la ausencia de uniformidad y cierta tendencia a privilegiar los títulos públicos sobre los instrumentos privados conspiran no solo contra su desarrollo, sino que condicionan el objetivo de incrementar la inversión y generar así, empleos productivos.

67 Resolución CP 2/15, "Banco Santander Río SA c/Provincia de Santa Fe", entre muchas.

68 Prácticamente no se conocen pronunciamientos de la CA. Como ejemplo, en la resolución CA 33/13. "Lelfun SA c/Provincia de Buenos Aires", el organismo del Convenio Multilateral negó su calidad de "computable", sosteniendo que no era un concepto que constituyera indicio del ejercicio de la actividad.

69 Si partimos de la base de que la "utilidad" constituye la base imponible y que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un gravamen anual, luego, las circunstanciales pérdidas ocurridas en el período fiscal disminuirán en todo caso la base imponible, pero nunca serán "gasto".

70 Por ejemplo: CF Córdoba, artículo 215, y CF Santa Fe, artículo 213.

71 Segundo párrafo del artículo 1 de la ley 24.083.

A modo de propuestas planteamos:

- Se debería establecer con precisión y a través de las respectivas leyes tarifarias, el tratamiento a dispensar a los ingresos obtenidos por inversiones de corto plazo tales como los cheques de pago diferido y el pagaré bursátil.
- Dado que estos instrumentos son adquiridos a menudo por personas humanas, sería conveniente por razones prácticas: i) fijar umbrales de monto y/o cantidad de operaciones para determinar la existencia de "habitualidad", y ii) establecer un sistema de recaudación análogo al previsto en la resolución general AFIP 1603.
- En particular en lo que refiere al pagaré bursátil, la incertidumbre existente en materia de impuesto de sellos justifica una adecuación de las disposiciones legales que establecen exenciones para los productos de mercados de capitales.
- Con relación a los IFD, debería estipularse en los códigos fiscales el tratamiento a dispensar. En especial, proponemos que se admita la distinción entre IFD de cobertura y especulativos.
- Adicionalmente, creemos que a efectos de facilitar la contratación de estos instrumentos con los grandes operadores del exterior, la legislación no debería dejar margen de duda sobre la no imposición de los servicios y resultados obtenidos por los no residentes.
- También con relación a los IFD es necesaria una adecuación de las leyes tarifarias.
- En cuanto al tratamiento en el CM, urge el dictado de una norma de la CA a fin de otorgar seguridad jurídica al tratamiento de un instrumento que, creemos, será sumamente empleado en el corto plazo.
- Finalmente, en lo que refiere a los otros instrumentos tradicionales de los mercados de capitales, en particular acciones, obligaciones negociables y fideicomisos financieros, sería conveniente otorgarles un tratamiento equivalente al dispensado a los títulos públicos.
- En cuanto a los fondos comunes de inversión, entendemos que los "cerrados" y dirigidos a inversiones productivas, deberían gozar de igual beneficio.
- Aspiramos a un tratamiento uniforme tanto a nivel provincial como municipal, que promueva el financiamiento empresario en pos del crecimiento del empleo genuino y el desarrollo de las regiones hoy postergadas de nuestro país.

DIFERENTES FORMAS DE FINANCIACIÓN EMPRESARIA Y SU IMPACTO EN TRIBUTOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES

JULIÁN A. MARTÍN

1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo del presente trabajo tiene por finalidad evaluar el impacto tributario, solamente en impuestos provinciales, sobre los ingresos brutos y de sellos, como municipales, para el financiante, prestamista, o inversor, tanto local como del exterior, cuando financia o realiza un aporte de capital en una sociedad local.

Como consecuencia del análisis que se realiza, veremos en qué medida el impacto fiscal que afecta el costo financiero de la operación se traslada en el precio de la transacción financiera. Repercutiendo ello, en un mayor costo para la empresa tomadora de fondos, con la consecuencia lógica de un impacto en el estado de resultados, por ende generando una menor rentabilidad para la empresa, o por el contrario su retraslado al precio de bienes y servicios, afectando la actividad económica, y la suba de precios.

No se tienen en cuenta (aunque forman parte del análisis fiscal) aspectos de relevancia tales como:

- a) Impuestos patrimoniales sobre la inversión, debiendo evaluarse disposiciones de convenios para evitar la doble imposición, de corresponder.
- b) Deducibilidad del costo financiero (intereses y diferencias de cambio) para el deudor, artículo 81.
- c) Los intereses y diferencias de cambio, devengados en el ejercicio fiscal a favor de sujetos vinculados del exterior (sujetos radicados en países de baja o nula tributación, países no cooperantes) deben haber sido pagados dentro del plazo previsto para el vencimiento de la declaración jurada para que sean deducibles (en caso contrario son deducibles cuando se paguen).
- d) El costo financiero debe respetar en transacciones locales los valores de mercado, y en el caso de operaciones internacionales (con compañías vinculadas, o "paraísos fiscales, países cooperantes con AFIP") se deben cumplir las disposiciones de precios de transferencia, validando el valor del costo financiero conforme mercado en operaciones entre partes independientes.
- e) Retenciones de impuesto a las ganancias en pagos de intereses al exterior, considerando en su caso convenios para evitar doble imposición.
- f) Retenciones de impuesto a las ganancias en pagos de dividendos, 10% (al momento de elaborar este trabajo el proyecto de reforma fiscal prevé su eliminación), o impuesto de igualación, artículo 69.1, considerando convenios doble imposición.
- g) Aplicación del impuesto al valor agregado en financiamiento local o del exterior, y el impacto en el estado de resultados cuando la empresa desarrolla actividades exentas y/o gravadas.

Los intereses en favor de sujetos del exterior se encuentran alcanzados con el impuesto bajo la figura de "importación de servicios", en la medida que se destinan a operaciones gravadas (en caso que el sujeto realice actividades gravadas junto con otras no gravadas o exentas, el ingreso del impuesto solo corresponde sobre la proporción destinada a ingresos gravados). La alícuota aplicable es el 21%, que puede reducirse al 10,5% en la medida que se trate financiamientos de entidades financieras radicadas en países que hayan adoptado los estándares de bancos de Basilea.

- h) Impuesto sobre los débitos y créditos bancarios en el ingreso de fondos
- i) La posibilidad de cubrir costos del endeudamiento, ya sea tipo de cambio o tasa de interés, mediante la celebración de contratos financieros derivados.
- j) Normativa del BCRA en cuanto a la aplicación de encajes por financiamientos del exterior:
 - Hasta el 10/12/15, los aportes de capital debían ser ingresados al Mercado Único y Libre de Cambios sin quedar sujetos al "encaje" (depósito no remunerado en dólares estadounidenses, a 365 días, por el 30% del total de la operación) en la medida en que calificaran como inversión directa (en general se exigía como mínimo un 10% de participación en el capital) y sean debidamente inscriptos en el Registro Público de Comercio.
 - Asimismo, los préstamos financieros debían ser ingresados al país (y convertidos a pesos en el Mercado Único y Libre de Cambios) en los plazos que acordaban las normas cambiarias. Dichos pres-

tamos estaban en general sujetos al "encaje" del 30%. Sin embargo, existían algunas excepciones, por ejemplo, préstamos contraídos a una vida promedio no menor a los dos años destinados a inversión en "activos no financieros" (bienes de uso).

En nuestro análisis, el deudor es una empresa argentina, PyME o no.

Nuestro análisis considera los siguientes aspectos de relevancia comunes a ambas jurisdicciones, CABA y Provincia de Buenos Aires.

i) Impuesto sobre los ingresos brutos

El acreedor o inversor desarrolla actividad habitual en la jurisdicción provincial. Por ende, los sujetos del exterior no están sujetos al gravamen por no cumplir con dicho requerimiento.

- Los ingresos se reconocen conforme su devengamiento.
- No se considera ingreso gravado el recuperó de capital.
- Respecto de las diferencias de cambio, es un tema que merece un análisis con mayor profundidad que excede el presente trabajo, no obstante en mi opinión no debieran estar sujetas al gravamen.

Independientemente de mi opinión, ARBA se expresó sobre su gravabilidad, en el informe 97/03.

En CABA, se adoptó similar posición en autos "Algodonera Santa Fe c/Ciudad de Buenos Aires", interpretando que *"las diferencias de cambio se encuentran estrechamente vinculadas a la actividad gravada habida cuenta de que, en tanto recompongan el valor del precio oportunamente facturado, modifican el precio final de los bienes intercambiados en el ejercicio de aquella actividad. En consecuencia, en tanto se originan en el ejercicio de la actividad gravada, constituyen ingresos brutos computables en la base imponible del impuesto a los ingresos brutos"*.

- Puede darse de la base imponible el importe de incobrables fiscales.
- Finalmente, en cuanto a los resultados por operaciones con instrumentos financieros derivados la PBA en informe 9/95 se expidió acerca de que en la base imponible las operaciones que arrojen quebranto no podrán compensarse con las operaciones que generen resultados positivos.

Es decir que la base imponible en los instrumentos derivados se determina conforme resultados positivos sin deducir los negativos. Ello surge porque las operaciones se liquidan diariamente en base al precio pactado en el futuro (fecha de vencimiento del contrato) y el precio que se verifique en la fecha, por lo que deberían realizarse cortes mensuales hasta la liquidación anticipada o el vencimiento del contrato, lo que fuera anterior.

No comarto este criterio del fisco, atento a que desvirtúa totalmente la naturaleza del gravamen, pues el resultado debiera reconocerse cuando la transacción se liquida, atento a que si bien no existe una disposición específica que determine el nacimiento del hecho imponible en operaciones de esta naturaleza, el mismo se determina cuando el mismo está devengado y es irreversible.

ii) Impuesto de sellos

En el análisis se considera que el contrato que se celebre de préstamo o de aporte de capital, se encuentra sujeto al tributo (salvo exención expresa), pues se encuentra firmado por ambas partes (no incluimos en nuestro análisis la carta oferta que no está gravada), y asimismo cumple con las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial (artículos 966 a 975). Por ende, se están receptando las disposiciones de la ley de coparticipación federal.

Los puntos de conexión entre el acto jurídico y la potestad tributaria son: a) el lugar de otorgamiento de los instrumentos; b) el lugar en que los actos instrumentados producen efectos, y c) el lugar de ubicación de los bienes.

Destacamos que los contratos celebrados en el exterior, *están sujetos al tributo en tanto tengan efectos en alguna de las jurisdicciones donde se cumplen los mismos.*

Respecto del término efectos a los fines jurídicos valen los siguientes comentarios:

La redacción común a ambas jurisdicciones establece el término efectos dentro y fuera de la respectiva jurisdicción, ya sea para la gravabilidad o exclusión del contrato, respectivamente.

Cuando se produzcan efectos en la provincia, por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento, siempre que no se haya pagado el impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan o no se justifique su exención en esta.

En lo relativo al *pago como efecto*, valen las siguientes consideraciones:

Pago es el cumplimiento de la prestación que hace al objeto de la obligación, por ser un hecho extintivo. Por ende, siendo el pago realizado en la Ciudad de Buenos Aires se producen en dicha jurisdicción los "efectos" previstos en la norma fiscal ("Gases Industriales", TFN, 18/12/81; "Dálmine Siderca", TFN, 9/12/86). Distinta es la situación cuando el acreedor esté domiciliado en el exterior pues la apertura en la Ciudad de Buenos Aires de los mecanismos bancarios a los fines del pago (crédito documentario) no pueden entenderse como el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación del deudor, pues la misma se verifica en el exterior donde se hacen efectivos esos medios de pago. Por ende, los instrumentos contractuales carecen de efectos en los términos de la ley del impuesto de sellos ("Astilleros Corrientes", CNApel., Sala III, 25/11/86)¹.

2. TRIBUTOS PROVINCIALES

Analizaré primero el impacto del impuesto sobre los ingresos brutos en Buenos Aires y CABA, y luego el impacto del impuesto de sellos en ambas jurisdicciones.

El orden de análisis será: exenciones, base imponible; finalizado el análisis del marco fiscal de ambas jurisdicciones, analizaré las alícuotas aplicables en ambas jurisdicciones.

2.1. Impuesto sobre los Ingresos Brutos

2.1.1. Provincia de Buenos Aires

2.1.1.1. Exenciones

a) Banco Provincia

En el Pacto de San José de Flores –instrumento en el cual se plasmó el entendimiento entre la Confederación y la Provincia de Buenos Aires– las partes dejaron asentado que la Provincia de Buenos Aires mantendría el gobierno y la legislación respecto de sus propiedades y establecimientos públicos

El artículo 7 del Pacto de San José de Flores, del 11/11/1859 estableció que *"Todas las propiedades de la Provincia que se dan sus leyes particulares, como sus establecimientos públicos, de cualquier clase y género que sean, seguirán correspondiendo a la provincia de Buenos Aires y serán gobernadas y legisladas por la autoridad de la Provincia"*.

A su vez, el artículo 3 de la ley nacional 1029 del 12/9/1880, tiene dispuesto que *"El Banco de la Provincia, el Hipotecario y el Montepío, permanecerán bajo la dirección y propiedad de la Provincia, sin alteración en los derechos que a esta correspondan"*.

Por su parte, el artículo 1 de la Carta Orgánica del Banco, aprobada por decreto ley 9434/79 (t.o. y sus modificaciones), establece que *"El Banco de la Provincia de Buenos Aires es una institución autárquica de derecho público, en su carácter de Banco del Estado, con el origen, garantías y privilegios declarados en el Preámbulo y en los artículos 31 y 104 de la Constitución Nacional, en la ley nacional de origen contractual 1029 y en las leyes de la Provincia"*.

Concordantemente, el artículo 4 de dicha Carta Orgánica, en consecuencia del mencionado pacto, dispone: *"El Banco, sus bienes, actos, contratos, operaciones y derechos que de ellos emanen a su favor, están exentos de todo gravamen, impuestos, carga o contribución de cualquier naturaleza. El Banco abonará exclusivamente el servicio de obras sanitarias, la tasa por alumbrado, limpieza y conservación de la vía pública y la contribución de mejoras"*.

La inmunidad fiscal del Banco frente a los impuestos nacionales fue reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con alcances amplios, CSJN, con fecha 11/12/07, excluyéndolo incluso como sujeto pasivo del IVA.

La vigencia del Pacto de San José de Flores ha sido reafirmada por la Convención Nacional Constituyente reunida en Santa Fe, Paraná, en 1994, conforme resulta de la lectura de los artículos 31 y 121 de la Constitución.

1 Ver Julián Martín, "Impuesto de sellos. Análisis del hecho imponible instrumental. En particular la condición de efectos. El caso de la Ciudad de Buenos Aires", Doctrina Tributaria Errepar, septiembre 2009.

b) Toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades, como así también las rentas producidas por los mismos y/o los ajustes de estabilización o corrección monetaria.

Toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por las leyes 23.576 y 23.962, y sus modificatorias, la percepción de intereses y actualización devengados y el valor de venta, en caso de transferencia, mientras le sea de aplicación la exención respecto del impuesto a las ganancias.

Obsérvese que no se incluye exención para rendimientos y ventas de acciones como sí ocurre en CABA.

2.1.1.2. Base imponible

Como criterio general se encuentra gravado el interés activo, salvo excepciones.

Artículo 128 - *Para las entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y sus modificatorias, la base imponible estará constituida por la diferencia que resulte entre el total de la suma del haber de las cuentas de resultados y los intereses y actualizaciones pasivas ajustadas en función de su exigibilidad en el período fiscal de que se trata.*

En operaciones de leasing no integran la base imponible los importes que constituyan reintegro de capital. Esta disposición resultará aplicable solo a aquellos comprendidos en el párrafo primero del artículo 190 y de acuerdo con la mecánica de cálculo prevista en el mismo

Artículo 190 - *En los contratos de leasing que se indican a continuación, la base imponible se determinará según lo previsto en los párrafos segundo a cuarto de este artículo.*

Cuando el bien objeto del contrato sea comprado por el dador a persona indicada por el tomador se grava el interés.

Para los restantes casos de leasing previstos en el artículo 190, la base imponible es el total de los cánones.

2.1.2. CABA. Impuesto sobre los Ingresos Brutos

2.1.2.1. Exenciones

a) Artículo 179 - *Están exentos del pago de este gravamen:*

1. Los ingresos provenientes de toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también las rentas producidas por los mismos o los ajustes de estabilización o corrección monetaria.

Toda operación sobre acciones y la percepción de dividendos y revalúos.

Los ingresos provenientes de toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por la ley nacional 23.576, la percepción de intereses y actualizaciones devengadas y el valor de venta en caso de transferencia, mientras le sea de aplicación la exención respecto del impuesto a las ganancias.

Las actividades desarrolladas por los agentes de bolsa y por todo tipo de intermediarios en relación con tales operaciones no se encuentran alcanzadas por la presente exención.

La Dirección de Rentas del GCBA, mediante dictamen 1494/05 dispuso que la exención para las obligaciones negociables requiere el cumplimiento de los requisitos dispuestos por la ley 23.576, en sus artículos 36 y 36 bis.

b) Exención al Banco de la Provincia de Buenos Aires:

Artículo 53 - *El Banco Provincia de Buenos Aires está exento del pago de todos los gravámenes locales, con excepción del impuesto inmobiliario y la tasa retributiva de los servicios de alumbrado, barrido y limpieza, mantenimiento y conservación de sumideros establecida en el punto b) del artículo 266 del Código Fiscal y de todos aquellos que respondan a un servicio efectivamente prestado o a una contribución de mejoras.*

2.1.2.2. Base imponible. CABA

Como criterio general se encuentra gravado el interés activo, salvo excepciones.

a) Entidades financieras

Artículo 208 - En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en la ley nacional 21.526, se considera ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período.

La base imponible está constituida por el total de la suma del haber de las cuentas de resultado, no admitiéndose deducciones de ningún tipo.

b) Operaciones de locación financiera y/o leasing

Artículo 209 - La base imponible en las actividades constituidas por operaciones de locación financiera o leasing se establece de acuerdo con lo siguiente:

1. En las celebradas según las modalidades previstas en el artículo 5, incisos a), b), c), d) y f), de la ley nacional 25.248, por el importe total de los cánones y el valor residual.

2. En las celebradas según la modalidad prevista en el artículo 5, inciso e), de la ley nacional 25.248, de acuerdo a lo establecido en el artículo 216.

3. En las celebradas por las entidades financieras comprendidas en la ley nacional 21.526, de acuerdo al procedimiento fijado en el artículo precedente.

4. En las celebradas por las sociedades que tienen por objeto la constitución de leasing, por la base imponible prevista para las entidades financieras.

En el supuesto que el usuario no optara por la compra pero se renovara el contrato de leasing el procedimiento será el fijado en el párrafo precedente.

c) Sujetos no comprendidos por la ley nacional 21.526

Artículo 216 - En los casos de operaciones de préstamos en dinero, realizadas por personas físicas o jurídicas que no son las contempladas por la ley nacional 21.526, la base imponible es el monto de los intereses y ajustes por desvalorización monetaria, cuando corresponda esta.

Cuando en los documentos referidos a dichas operaciones no se menciona el tipo de interés, o se fija uno inferior al establecido por el Banco de la Nación para el descuento de documentos, se computa este último a los fines de la determinación de la base imponible, exceptuando a las cooperativas contenidas en la ley nacional 20.337 de entidades cooperativas.

2.1.3. Alícuotas. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Contratos de financiación. PBA y CABA

CABA, general: 7%.

PBA, general: 8%.

Conclusiones: el alto costo de las alícuotas del impuesto sobre los ingresos brutos en CABA y PBA, que impactan al financiamiento, afecta sustancialmente el costo de los bienes o de los servicios de la empresa.

2.2. Impuesto de Sellos

2.2.1. Provincia de Buenos Aires

2.2.1.1. Exenciones

a) Exención al Banco de la Provincia de Buenos Aires, en CABA y PBA

El Banco Provincia de Buenos Aires está exento del pago de todos los gravámenes locales, con excepción del impuesto inmobiliario y la tasa retributiva de los servicios de alumbrado, barrido y limpieza, mantenimiento y conservación de sumideros y de todos aquellos que respondan a un servicio efectivamente prestado o a una contribución de mejoras.

b) 'Warrants' y certificados de depósito

El certificado de depósito es un título representativo de mercaderías que certifica la propiedad en depósito y que vía transferencia por endoso, se transfiere la propiedad de las mismas.

El *warrant* es un título de crédito cambiario que confiere al portador un derecho de prenda sobre los bienes individualizados en el mismo (las mercaderías). Aun siendo nominativo, se transfiere vía endoso.

Ambos documentos están exentos en PBA.

c) *Obligaciones negociables colocadas por oferta pública*

Exentos.

d) *Fideicomisos financieros colocados por oferta pública*

Exentos.

e) *Aumentos de capital en efectivo*

En PBA está exento el aumento de capital que se realice bajo el régimen de oferta pública.

2.2.1.2. *Base imponible*

IVA en base imponible

Consulta pagina web.

¿Cómo considerar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) respecto de la Base Imponible?

El Impuesto al Valor Agregado debe considerarse según las siguientes situaciones:

1. La base imponible será la suma que las partes hayan estipulado en el contrato debiéndose, en el caso de discriminarse el IVA por tratarse de una operación entre responsables inscriptos, liquidar el Impuesto de Sellos sobre la suma de ambos conceptos, por cuanto la sumatoria de ambos representa el precio total de la operación.
2. En el supuesto de que se estipule una suma y se aclare que en ella no se computa el Impuesto al Valor agregado, el mismo deberá integrar la base imponible, en base a la alícuota fijada por la ley del gravamen nacional vigente en la oportunidad de configuración del hecho imponible.
3. En el caso de que en el contrato se deje constancia de que el importe fijado como precio incluye el IVA, deberá tomarse como base imponible dicho monto.

2.2.2. **CABA**

2.2.2.1. *Exenciones*

a) *Exención al Banco de la Provincia de Buenos Aires, en CABA y PBA*

El Banco Provincia de Buenos Aires **está exento del pago de todos los gravámenes locales**, con excepción del impuesto inmobiliario y la tasa retributiva de los servicios de alumbrado, barrido y limpieza, mantenimiento y conservación de sumideros y de todos aquellos que respondan a un servicio efectivamente prestado o a una contribución de mejoras.

b) *'Warrants' y certificados de depósito*

El certificado de depósito es un título representativo de mercaderías que certifica la propiedad en depósito y que vía transferencia por endoso, se transfiere la propiedad de las mismas.

El *warrant* es un título de crédito cambiario que confiere al portador un derecho de prenda sobre los bienes individualizados en el mismo (las mercaderías). Aun siendo nominativo, se transfiere vía endoso.

Ambos documentos están exentos en CABA.

c) *Obligaciones negociables colocadas por oferta pública*

Exentas.

d) *Fideicomisos financieros colocados por oferta pública*

Exentas.

e) *Aumentos de capital en efectivo*

CABA, exento, aunque no se coloque por oferta pública.

2.2.2.2. *Base imponible*

El IVA no forma parte de la base imponible.

2.2.3. **Alícuotas. Impuesto de Sellos. PBA y CABA**

CABA, general: 1,0%.

PBA, general: 1,2%.

En el caso de operaciones en moneda extranjera, la PBA dispone incrementar en 20% la alícuota del impuesto.

El 20% de incremento aplicable a la alícuota del caso no será de aplicación durante el año 2016, ya que la Ley Impositiva no lo establece. Esta disposición nunca había sido incorporada al Código Fiscal:

- a) CABA: alícuota 0,5% sobre valor canon en operaciones de leasing. Cuando se ejerza opción de compra se tributará sobre el valor de venta el 1% del bien y se resta el valor pagado. PBA: operaciones de leasing de bienes muebles: está gravado el contrato de locación a la alícuota del 1,2%. Luego con el ejercicio de la compraventa se tributa el 1,2%.
 - b) En operaciones documentadas con contrato de mutuo y pagaré, ambos documentos están sujetos al gravamen, 1% (CABA) y 1,2% (PBA), salvo que el pagaré se emita garantizando el mutuo, en cuyo caso dicho pagaré está exento, tributando el mutuo.
 - c) En operaciones de préstamos garantizadas con prendas, fianzas o avales, cuando son accesorios de instrumentos que pagaron el tributo, se grava el principal: 1% (CABA), 1,2% (PBA) y se exime la garantía.
 - d) En operaciones de mutuo hipotecario, dado que corresponden a contratos interdependientes, se tributa sobre el de mayor rendimiento fiscal, en ambos casos, a la alícuota general: 1% (CABA) y 1,2% (PBA).
 - e) *Factoring*, se encuentra gravado a la alícuota residual: 1% (CABA) y 1,2% (PBA).
 - f) Operaciones de pase, dado que involucran una operación de contado y la inmediata operación inversa a futuro, se trata fiscalmente a la alícuota de la compraventa de bienes: 1% (CABA) y 1,2% (PBA).
 - g) En el caso de operaciones monetarias (prestamos no instrumentados) realizadas por entidades financieras, ley 21.526, se aplica la alícuota sobre los numerales utilizados para el cálculo de los intereses que es del 1,2% anual, en ambas jurisdicciones.
 - h) Deberá evaluarse la posible reducción de la alícuota del impuesto cuando la operación se realice a través de agentes de registración y recaudación de dicho impuesto (cámaras de comercio, bolsas de cereales, etc.).
- Tratándose de préstamos hipotecarios, y en cuanto a la aplicación de la alícuota diferencial o reducida, antes mencionada, debe considerarse que por los actos relativos a inmuebles ubicados en Provincia de Buenos Aires y en los que intervienen escribanos de extraña jurisdicción, el fisco provincial aplicó tratamiento discriminatorio, violando la cláusula comercial de la Constitución Nacional (“Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Buenos Aires, Provincia de s/Ordinario”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 9/12/15. En igual sentido y fecha, “Barceló, Juan José y otros c/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/Acción declarativa de inconstitucionalidad”).
- i) No se incluye en la base imponible el importe de los intereses del préstamo en ambas jurisdicciones.
 - j) Pagarés y letras de cambio; el título de crédito de mayor utilización en el país es el pagaré, que es una promesa de pagar una suma de dinero asumida por el emisor del documento (librador) a favor del beneficiario en el lugar y fecha indicados en el título.
- En el caso de la letra de cambio, estamos frente a un título de crédito abstracto por el cual una persona da orden a otra de pagar incondicionalmente a una tercera persona una suma de dinero en el lugar y fecha indicados en el título.
- Las alícuotas son del 1%, CABA y 1,2%, PBA.
- k) Préstamos bancarios instrumentados, gravados a las alícuotas: 1%, CABA y 1,2%, PBA.
 - l) Aumentos de capital en efectivo: CABA, exento, PBA (1,2%). En PBA está exento el aumento de capital que se realice bajo el régimen de oferta pública.

Conclusiones: los contratos de financiamiento, incluso leasing, sufren la carga del presente gravamen, salvo para aquellas operaciones que se estructuren mediante la emisión de fideicomisos financieros, obligaciones negociables, o mediante aumentos de capital (en el caso de PBA requiere la colocación por oferta pública de la emisión de acciones para aplicar la exención del contrato).

3. TRIBUTACIÓN MUNICIPAL

3.1. Introducción y requisitos para aplicar la tasa

Consideraré el caso de la Tasa de Seguridad e higiene que se aplica sobre el ejercicio de una actividad económica, y se tributa en los 2250 municipios del país.

Destaco que la provincia de Buenos Aires, que tomaré como muestra tiene 135 municipios.

La provincia que más municipios y comunas tiene es Córdoba con 428, seguida por Santa Fe con 363, Entre Ríos con 265 y Provincia de Buenos Aires con 135.

En materia de tributación municipal se parte de las siguientes premisas para convalidar la aplicación de las respectivas tasas:

- la ordenanza fiscal y tarifaria se encuentran debidamente publicadas en el Boletín Oficial;
- existe habilitación del establecimiento en el municipio;
- existe servicio prestado por el municipio;
- el importe del servicio guarda relación económica con el valor de la tasa cobrada;
- el municipio puede considerar como ingreso atribuible al municipio un importe igual o mayor al de la base atribuida por la empresa, conforme artículo 35 del convenio multilateral, y jurisprudencia al respecto.

Debe considerarse la capacidad contributiva del contribuyente, ya que, no obstante ser utilizada con mayor frecuencia en los impuestos, puede también ser utilizada en otros tributos, pero siempre y cuando, se respete como límite global aquel que impongan las necesidades del servicio y la cuantía individual no sea arbitraria respecto de las características del servicio prestado.

En la causa "Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael", la Corte ha admitido fijar la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos, no solo en función del costo efectivo de dichos servicios, sino también respecto a la capacidad contributiva de cada contribuyente².

Asimismo, Tarsitano afirma que *"el principio de capacidad contributiva, al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos"*³.

Finalmente, destacó que el Modelo de Código Tributario para América Latina define en su artículo 16 el concepto de tasa, estableciendo que *"tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe 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"*.

3.2. Marco legal aplicable a las tasas de seguridad e higiene. Provincia de Buenos Aires

Los municipios bonaerenses (al igual que el resto del país) cuentan entre sus ingresos con recursos provenientes de distintas fuentes. Por un lado, perciben ingresos de otras jurisdicciones, principalmente transferencias asociadas a la participación de impuestos nacionales y provinciales, la retribución por la administración descentralizada de impuestos provinciales. Por otra parte, cuentan con recursos generados por la propia jurisdicción, los cuales se encuentran compuestos por los fondos derivados de las potestades tributarias delegadas por la Provincia para el cumplimiento de sus funciones específicas:

- a) El artículo 123 de la Constitución Nacional de 1994 establece que cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5, *asegurando la autonomía municipal* y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Bulit Goñi hace un análisis de la sentencia de la causa "Rivadear" identificando los fundamentos en que se apoyó la Corte para resolver que los municipios son autónomos respecto del poder provincial, que la norma provincial no pudo privarlos de atribuciones esenciales que pongan en riesgo su propia existencia.

Asimismo sostiene que la Constitución reconoce de manera directa las potestades tributarias de la Nación y las provincias, y por ello las denomina potestades originarias, mientras que las facultades de los municipios, no se encuentran reconocidas directamente por la Constitución, sino que esta se limi-

2 Causa "Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael", sentencia del 16/5/56, Fallos: 234:663.

3 Alberto Tarsitano, "El principio constitucional de capacidad contributiva", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, en Homenaje al profesor J. C. Luqui, coordinado por H. García Belsunce, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994, págs. 307 y ss.

ta a disponer la obligación a las provincias de establecer el régimen municipal de los municipios y, en consecuencia, se las denomina potestades derivadas⁴.

- b) El artículo 5 de la Constitución Nacional establece que cada provincia dictará para sí una constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Carta Magna, y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo estas condiciones el Gobierno Federal garantizará a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.
- c) Por disposición de la Ley de Coparticipación Federal 23.548, los municipios no pueden establecer tributos análogos a los impuestos nacionales coparticipables, excepto que se traten de *"tasas retributivas de servicios efectivamente prestados"*.
- d) Asimismo, conforme al Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento, decreto 1807/93, las tasas municipales deben constituir la retribución de un servicio efectivamente prestado, no pudiendo exceder el costo que derive de su prestación,
- e) También debe tenerse en cuenta la Ley de Coparticipación Municipal dispuesta por la Provincia de Buenos Aires (ley 10.559).

En materia de impuestos, los municipios se ven impedidos de gravar idéntica materia imponible que los impuestos nacionales coparticipables, motivo por el cual la facultad de imponerlos se encuentra reducida a la mínima expresión. *Básicamente vemos la posibilidad legal de establecer impuestos ecológicos y mineros que no están contemplados a nivel nacional ni provincial.*

- f) Los recursos municipales están regulados por el marco jurídico establecido por la Constitución Provincial y por la Ley Orgánica de las Municipalidades (decreto ley 6759/58 y modificatorias), de donde emergen las facultades y atribuciones tributarias de las comunas.
- g) Así, las mismas pueden recurrir a más de treinta conceptos para obtener fondos (artículo 226 de la mencionada ley), siempre que respeten los límites impuestos por la Ley de Coparticipación Municipal (ley 10.559). Según esta, los municipios no pueden establecer gravámenes sobre los ingresos brutos o netos, o sobre inversiones de la industria, el comercio y los servicios, *a excepción de las tasas por derecho de construcción de inmuebles o delineación, derecho a los espectáculos públicos, habilitación de comercio e industria, inspección de seguridad e higiene y extracción de minerales.*
- h) Cuando la base de medición son los ingresos brutos, las tasas deben establecerse en conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 del Convenio Multilateral a fin de evitar la imposición múltiple.

Sobre el particular destaco la opinión de Lorena Almada (Informe 26 Área Tributaria, CECYT, FACPCE, "Las tasas municipales y el convenio multilateral"), "...el tope provincial indicado en el artículo 35 está dado por los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción provincial, y no por la base imponible declarada a los fines del impuesto sobre los ingresos brutos. El convenio suministra las pautas para establecer qué parte de los ingresos brutos totales del sujeto podrá gravar cada jurisdicción. A partir de allí, termina la función del convenio: si los grava, cómo los grava, cuánto los grava, etc., serán cuestiones propias del fisco respectivo, con las que nada tiene que ver este instrumento (resolución CA 3/04, del 17/2/04; resolución CA 45/04, del 2/12/04; resolución CA 8/05, del 15/2/05; resolución CA 17/05, del 30/3/05; resolución CA 65/05, del 15/11/05; resolución CA 23/06, del 13/6/06; resolución CA 24/06, del 13/6/06; resolución CA 12/06, del 19/4/06; resolución CA 4/07 del 21/2/07; resolución CA 8/07, del 21/2/07)...".

El CM distribuye ingresos y no bases de imposición, por lo cual pueden, o no, existir diferencias de bases imponibles entre municipios y provincias, en uso de sus propias competencias jurisdiccionales en materia tributaria, como consecuencia de establecer criterios diferentes en cuanto a ingresos gravados o exentos en una u otra esfera provincial o municipal.

Con la resolución general 12/06 la Comisión Arbitral dejó plasmado el criterio que sostendemos, y que guió los pronunciamientos de los últimos cinco años.

- i) Finalmente, dentro de dicho marco legal, las características cualitativas y cuantitativas específicas de las tasas, derechos, contribuciones y demás obligaciones que se cobran son definidas por la propia comuna, mediante ordenanzas fiscales e impositivas que deben ser sancionadas por el Concejo Deliberante y, en caso de disponer aumentos o creación de impuestos, aprobadas por una asamblea formada por concejales y grandes contribuyentes. En consecuencia, en la práctica las comunas detienen amplias facultades impositivas, lo que ha conducido a que los recursos propios municipales estén

4 Bilit Goñi, Enrique, "Autonomía o autarquía de los municipios", Revista Jurídica Argentina, La Ley, 1989.

compuestos por una amplia variedad de tasas que los mismos cobran con diferencias de criterio en cuanto al concepto gravado, las bases imponibles utilizadas y el nivel de alícuotas.

3.3. Representatividad de la Tasa de Seguridad e Higiene (TSH) en los Municipios de la Provincia de Buenos Aires

CUADRO 1

TASAS COBRADAS POR MÁS DEL 70% DE LOS MUNICIPIOS BONAERENSES

Tributo	Municipios	%
Tasa por alumbrado, barrido y limpieza	135	100
<u>Tasa de inspección por seguridad e higiene</u>	<u>135</u>	<u>100</u>
Derecho de construcción	135	100
Derecho de oficina	135	100
Tasa por habilitación de comercios e industrias	135	100
Patentes de rodados y automotores (descentralización)	135	100
Derecho de ocupación de espacios públicos	135	99
Derecho de publicidad y propaganda	135	99
Tasa por servicios especiales de limpieza e higiene	135	99
Derechos de cementerio	135	98
Derechos a los espectáculos públicos	128	96
Tasa por control de marcas y señales	128	96
Tasa por servicios varios	127	95
Inspección Veterinaria	125	93
Tasa por conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal	113	84
Derecho por venta ambulante	106	79
Tasa por servicios asistenciales	94	70

Fuente: Elaboración proveniente de estudios de IARAF, Informe de la Provincia de Buenos Aires, Sistema Tributario Municipal, 2013.

Como vemos, la TSH es aplicable en el 100% de los municipios.

No obstante, como veremos seguidamente, dicha tasa, en cuanto a porcentaje de recaudación de los municipios, representa en promedio el 14% de la recaudación total propia del municipio.

CUADRO 2 COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS MUNICIPALES

Tributo	Participación promedio (%)
Alumbrado, Barrido y Limpieza	30
Conservación de la Red Vial	22
<u>Tasa de Inspección por Seguridad e Higiene</u>	<u>14</u>
Servicios Asistenciales	9
Marcas y Señales	5
Servicios Sanitarios	4
Derechos de Oficina	2
Derechos de Construcción	2
Resto de tributos	12
TOTAL	100

Fuente: Elaboración proveniente de estudios de IARAF, Informe de la Provincia de Buenos Aires, Sistema Tributario Municipal, 2013.

Finalmente analizaré la característica común de la TSH en los municipios

Se trata de un tributo en concepto de los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en comercios, industrias, agropecuarias y actividades de servicios o recreativas que se desarrollen en locales, establecimientos, oficinas o predios.

Esta tasa se encuentra presente, con algunas variantes, en todos los municipios de la Provincia, siendo la tasa más importante en 11 partidos bonaerenses, casi todos de perfil predominantemente industrial.

Las bases imponibles más utilizadas por los municipios para el cobro de esta tasa son los ingresos brutos, la cantidad de empleados en relación de dependencia y la superficie, aunque esta última se emplea en pocos partidos o como criterio complementario.

Otra pauta utilizada con menor frecuencia es la de montos fijos según la actividad.

Como dije, la base imponible más frecuente es el monto de ingresos brutos, que es utilizada por la mayoría de los municipios. En varios de ellos se utilizan mínimos calculados sobre el valor de los sueldos del municipio o tienen en cuenta valores fijos considerando la cantidad de empleados en relación de dependencia de la empresa.

CUADRO 3 TISH. BASES IMPONIBLES

Base imponible	Municipios	%
Ingresos brutos	75	56
Ingresos brutos + superficie	5	3,7
Cantidad de empleados	32	23,3
Cantidad de empleados + otros	3	2,2
Ingresos brutos + cantidad de empleados	10	7,2
Monto fijo por actividad	4	3,0
Otros	6	4,4
TOTAL	135	100,0

Fuente: Elaboración proveniente de estudios de IARAF, Informe de la Provincia de Buenos Aires, Sistema Tributario Municipal, 2013.

Alícuotas

La variedad de bases imponibles impide calcular una alícuota promedio, por lo que se recurrirá a un análisis cualitativo.

Para el caso en que la base imponible son los ingresos brutos, en algunos municipios se establecen alícuotas porcentuales sobre estos y en otros las alícuotas toman la forma de montos fijos según el rango de ingresos.

Cuando se utiliza como base imponible las personas en relación de dependencia, pueden cobrarse montos fijos con adicionales por cada empleado o montos de acuerdo a categorías definidas según el número de empleados. En algunos casos, la alícuota se establece como porcentaje o fracción del valor de un sueldo de referencia, ya sea de un empleado municipal o de un empleado de comercio o de la industria.

No obstante todo lo expuesto, la actividad financiera esta sujeta tasas sobre ingresos que varían del 0,5% al 1,1%, que impacta sobre el interés de la operación, y que en algunos municipios no permite la deducción del costo financiero del capital tomado por el prestador. Como comenté anteriormente, existen municipios que aunque se permite la deducción del costo financiero del prestamista a nivel provincial, ello no ocurre a nivel municipal.

Conclusión: *Todos los municipios de la provincia de Buenos Aires aplican la TSH, con bases imponibles que no siempre coinciden, pero la mayoría de ellos toma en cuenta los ingresos (en nuestro caso el interés positivo) pudiéndose deducir o no el costo financiero del capital tomado por el prestador según lo que disponga la ordenanza fiscal correspondiente. Las altas alícuotas de las tasas como asimismo la limitación a la deducción de los intereses pasivos por parte del prestador, genera un encarecimiento del costo financiero del endeudamiento empresario.*

4. ANÁLISIS FISCAL DE DIFERENTES FORMAS DE FINANCIACIÓN

4.1. Financiamiento empresario mediante deuda o capital

4.1.1. Introducción

En la evaluación de una empresa, en cuanto a la forma de endeudarse, caben dos caminos:

- a) capital mediante aporte de los accionistas existentes o buscando nuevos accionistas en el mercado de capitales, y
- b) obteniendo un préstamo, en sus diferentes variantes.

En el medio, entre ambas figuras se destaca la existencia de las acciones preferidas, que son un mix, pero que fiscalmente se consideran capital, por ende la retribución que se abona se asimila a dividendo y por ende no deducible para el tomador de fondos y para el inversor se considera como una típica acción.

El capital propio posee la característica de que el accionista puede perderlo si la empresa pierde su patrimonio.

En el caso de préstamo, existe un compromiso de su devolución posterior, del capital más los intereses pactados.

El capital propio implica que no se fijan fechas ni condiciones de su retiro posterior. El pago de dividendos está condicionado a los resultados de la actividad.

En el caso de acciones preferidas, se asume un compromiso de repagar el capital aportado (rescate) en un plazo determinado, con más un rendimiento prefijado, y se abona con las utilidades de la empresa en tanto estas existan, cobrando en primer lugar respecto de acreedores de préstamos.

En el extremo de que no existan utilidades en el plazo de la emisión de las acciones preferidas, el accionista recupera el capital pero, a diferencia con una deuda, no puede exigir el pago del rendimiento fijado en el contrato.

En la deuda, de no pagarse el capital e intereses en la fecha establecida, la empresa se considera en default, con las consecuencias legales que de ello derivan.

Para la empresa tomadora de fondos, las razones de recurrir a capital o endeudamiento, pueden deberse a aspectos financieros, regulatorios, normas de casa matriz, como también impositivos (por ejemplo una empresa con quebrantos fiscales no le resulta atractivo seguir generando perdidas por intereses, en tanto los mismos no los pueda deducir a futuro, y corran el riesgo que se prescriba su deducción, en el plazo de 5 años).

4.1.2. Jurisprudencia sobre acciones preferidas

No existe normativa legal ni jurisprudencial a nivel provincial que defina la naturaleza de las mismas, por lo que el análisis lo haré sobre la base de la jurisprudencia nacional que entiendo debe servir en el análisis.

Desde un punto de vista contable la consideración de pasivo o patrimonio neto debe basarse en la realidad económica.

Cuando un instrumento financiero contenga tanto elementos integrantes del pasivo como elementos integrantes del patrimonio neto, se los desagregará y tratará separadamente. Contablemente, las acciones preferidas rescatables, integran el pasivo cuando sus cláusulas de emisión, directa o indirectamente:

- a) obligan al emisor a su rescate, o bien
- b) otorgan al tenedor el derecho a solicitar su rescate por un importe determinado o determinable y en una fecha fija o determinable.

Vemos que las acciones preferidas integrarán el patrimonio neto cuando sean rescatables a opción del emisor.

Por ejemplo, la ley 20.551 creó un régimen de incentivos fiscales en virtud del cual se otorgaron beneficios impositivos a las inversiones de capital en actividades mineras. Las autoridades fiscales negaron la calificación como capital (y los beneficios fiscales) a las acciones preferidas que poseían las siguientes características:

- i) retribución fija;
- ii) rescatables luego de transcurrido determinado lapso;
- iii) sin derechos de voto.

Se consideró que i) y ii) quitaban a la retribución el riesgo relacionado con el beneficio del emisor (dictamen DGI 40/79).

Las autoridades fiscales negaron los beneficios basándose en que el pago al inversor no estaba vinculado al éxito de la actividad.

Consideraron que dicho pago era fijo y que no tenía en cuenta la existencia de quebrantos; una vez más no se hizo referencia a la naturaleza legal de las acciones preferidas, prevaleciendo un análisis económico, y se dio por sentado que se estaba ante pagos fijos, independientes de los beneficios del emisor.

En la causa "Arpón c/Tribunal Fiscal de la Nación" (12/10/94) se afirmó que las acciones suscriptas en la empresa promovida (se trataba de acciones preferidas, nominativas, no endosables, sin derecho a voto y con cláusula de rescate) al no tener derecho a voto, no cumplen con el requisito fijado en la norma en cuanto a que no se limite el derecho a una expresión menor al capital aportado; ello sumado a la certeza de recibir un beneficio determinado, configura un crédito para el inversionista y un pasivo para la sociedad.

Este precedente es importante, por cuanto parece reconocer que si las acciones preferidas prevén su rescate obligatorio, se asimilan más a deuda que a capital.

Conclusiones: *Sobre la base de lo manifestado y considerando la jurisprudencia en "Industrias Plásticas D'Accord", fallo del TFN, Sala A, 12/1997, debiera seguirse a nivel fiscal el criterio mantenido a nivel contable, por no existir disposiciones fiscales expresas (solo antecedentes jurisprudenciales, y no normas legales o reglamentarias) debiéndose considerar los parámetros antes mencionados.*

Complementariamente, consideramos que en la medida en que la sociedad resuelva emitir acciones preferidas con rescate deberían analizarse conjuntamente, para establecer que estamos frente a capital:

- 1) que la preferencia sea real;
- 2) que el suscriptor de dichas acciones preferidas participe en el riesgo empresario, es decir, que la preferencia no sea cierta, ni tenga un monto fijo, ni un plazo determinado;
- 3) que el emisor sea quien decida cómo y cuándo se realizará el rescate;
- 4) otorgar derecho de voto.

4.1.3. Pautas fijadas por AFIP. Deuda o capital

Al igual que en acciones preferidas, con relación al tema en cuestión no existe normativa legal ni jurisprudencial que resuelva el tema, por lo que utilizaré en mi análisis la normativa existente a nivel nacional.

Existen pautas concretas definidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), con fecha 21 de noviembre de 2005 que dictó la instrucción general 747/05, creando un "Programa Especial de Fiscalización" en materia de servicios financieros entre empresas vinculadas, destinado a verificar la existencia de pasivos que pudieran asimilarse a aportes de capital a los efectos de evitar la deducción de las diferencias de cambio devengadas por aquellos.

Los criterios a seguir para determinar que no procede considerar la existencia de un pasivo son los siguientes, a saber:

- a) Se carece de un instrumento público o privado de fecha cierta, a fin de probar la existencia del contrato de mutuo. Veremos que este requisito no es exigible en función de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación (causa "Compañía Ericsson").

Respecto de la fecha cierta el nuevo Código Civil y Comercial introduce una modificación sustancial en su definición, al abandonar la rigidez prevista en el artículo 1035 del anterior Código Civil, y admitir que su prueba podrá reconocerse *por cualquier medio, sujeto a la apreciación rigurosa del juez* (artículo 317 del CCC).

Tengamos presente que según el artículo 1035 del Código Civil, un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tenía fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación.

Vale destacar que ello tiene incidencia en materia de justificar pasivos, incrementos patrimoniales, etc., hechos que en el pasado motivaron cuestionamientos del fisco sobre la base de una estricta aplicación de la disposición legal.

Mencionamos jurisprudencia judicial, "Autolatina Argentina SA", CSJN, 15/3/11, en la cual "**la Corte ratifica la especial importancia de la prueba a los fines de la justificación de pasivos** contraídos desde el exterior, haciendo prevalecer la necesidad de un documento del cual surja **una fecha cierta para poder demostrar la existencia del pasivo** y no considerar al mismo como un incremento patrimonial no justificado, gravado por Ganancias".

En este caso, el fisco rechazó la operación de crédito contraído desde el exterior, formalizado mediante un contrato de mutuo, considerando que solo pueden oponerse a terceros aquellos rubricados mediante instrumento público o privado con fecha determinada.

- b) No solo no existe plazo de devolución como característica distintiva del mutuo, sino que en los hechos tampoco ha habido restitución alguna.
- c) Resulta evidente que el dador no espera la devolución de las remesas efectuadas.
- d) La cuantía de los fondos obtenidos no guarda una proporción razonable con los activos.
- e) La falta de documentación respaldatoria del ingreso de los fondos al país.
- f) Finalmente, a los efectos de advertir un futuro aumento de capital de un préstamo, se establecen determinadas particularidades, a saber:
 - 1) la intención que debe primar entre las partes;
 - 2) vocación de permanencia;
 - 3) sujeción al riesgo empresarial.

4.1.4. Casos particulares de recategorización tributaria

4.1.4.1. Con relación a los servicios financieros entre empresas de un mismo grupo económico, no podemos omitir mencionar que la autoridad fiscal argentina, ha cuestionado por distintos frentes el endeudamiento con empresas vinculadas del exterior.

En los considerandos de la causa "Formerca SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 11/8/06, se hace especial referencia a las condiciones que debe reunir el **endeudamiento con empresas vinculadas del exterior**, a saber: "cuando el juez fiscal se encuentra frente a operaciones de alcance internacional debe examinar la proyección en el ordenamiento tributario interno de aquella relación mediante un particularizado y exhaustivo análisis de las probanzas, a fin de que la operación invocada se corresponda con la real operatoria acordada por las partes... cuando se invoca un préstamo acordado con una sociedad vinculada domiciliada en el extranjero, particularmente en un país con ventajas fiscales para la operatoria off shore, **débense acreditar tres extremos:**

- la introducción de capitales al país,
- el origen de los fondos en el patrimonio o actividad de la sociedad prestamista y
- la oportunidad y condiciones del mutuo... Que en consecuencia, en el caso de autos, la actora debe acreditar:
 - 1) que los fondos se originan en el patrimonio del prestamista o estaban disponibles para este;
 - 2) su transferencia al país, esto es el movimiento de los fondos desde el patrimonio del prestamista extranjero hasta su ingreso al del deudor local, con suficiente sustento documental (instrumentos fehacientes que acrediten ininterrumpidamente la secuencia completa de los movimientos entre bancos, la intervención de casas de cambio, etc.), y
 - 3) prueba escrita del mutuo mediante instrumento con fecha cierta...."

4.1.4.2. Continuando con la jurisprudencia administrativa involucrada en diferenciar capital de préstamo, la Dirección Nacional de Impuestos (memorando 489/05) distingue entre deuda y aportes irrevocables en un antecedente relacionado con la aplicación del impuesto de igualación. En este sentido, se expresó que "sin perjuicio de las condiciones en que se hubiere pactado la realización de los aportes, las cuales se desconocen, la existencia de intereses pagados o el devengamiento de tales conceptos u otros accesorios en el marco del impuesto a las ganancias, impide de manera definitiva darles el carácter de anticipos irrevocables pues se habría tratado, desde su origen, de pasivos".

4.1.4.3. En las causas "Alfafin SA", TFN, Sala B, 31/5/95; "Procesamiento Industrial Laminados Argentinos Residuales SA", TFN, Sala B, 11/6/03; "Multec SA", TFN, Sala B, 24/10/03; "Textil Warbel SA", TFN, Sala D,

14/4/05, entre otros, el Tribunal entendió que para caracterizar a un préstamo como tal **deben encontrarse debidamente probados**:

- La acreditación del ingreso de los fondos.
- La acreditación del origen de los fondos.
- La verosimilitud del contrato.
- Su correcto asiento en las registraciones contables.
- La acreditación de que los fondos se originan en el patrimonio del acreedor o están disponibles para este (su solvencia).
- El efectivo devengamiento de intereses.
- El cumplimiento de las pautas relativas a la devolución del capital prestado

4.1.4.4. En la causa "Compañía Ericsson SACI", correspondiente a la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación del 15/8/07, la autoridad fiscal cuestionó la naturaleza de un préstamo tomado por el contribuyente local de una entidad vinculada del exterior, alegando que dicho préstamo no reunía las condiciones para ser considerado como realizado entre partes independientes.

Dichas condiciones, según la fiscalización, eran las siguientes:

- i) instrumentación deficiente (ausencia de contrato);
- ii) la falta de autorización por el directorio;
- iii) monto del préstamo desproporcionado con respecto al capital del contribuyente local, y
- iv) ausencia de garantías y avales a pesar del considerable monto del préstamo.

A pesar de lo expuesto, el Tribunal Fiscal falló por unanimidad a favor del contribuyente, entre otras cuestiones, debido principalmente a que este logró demostrar que durante los períodos fiscalizados había recibido préstamos bajo condiciones similares (es decir, por montos similares y sin garantías ni avales) de bancos independientes.

En particular, el préstamo intercompañía cuestionado por la fiscalización había sido reemplazado por un préstamo de condiciones similares otorgado por un banco independiente (Citibank).

En función de lo expuesto, puede observarse que en la resolución del tribunal prevalecieron las cuestiones de fondo sobre los aspectos de forma, tales como la supuestamente deficiente instrumentación formal de la operación.

Asimismo, prevaleció que los acuerdos entre entidades vinculadas, por su naturaleza, pueden no estar revestidos de los requisitos formales que sí observarían entre partes independientes.

4.1.4.5. Criterio contable

La resolución técnica FACPCE 16 hace referencia sobre el tema en acápite 4.1.2. y 4.1.3.

Además, se define la caracterización de los pasivos en la resolución técnica FACPCE 17 (resolución técnica FACPCE 41 para entes pequeños y medianos), en la Ley General de Sociedades (artículo 63).

Finalmente la normativa de la IGJ vigente, resolución general IGJ 7/15, toma en cuenta la normativa profesional con ciertas excepciones.

4.1.4.6. Conclusiones

Hemos visto que no hay un solo parámetro para determinar la diferencia entre deuda y capital, sino diversos aspectos que deben mensurarse, y que han sido parte de la jurisprudencia analizada.

Asimismo, la contabilidad cumple un rol clave atento al fallo Industrias Plásticas Daccord, pues la falta de normativa legal o reglamentaria expresa, motiva que el criterio contable y fiscal, vayan alineados.

La alternativa de emisión de acciones suscriptas por los actuales accionistas, o recurriendo al mercado de capitales, es la alternativa que no tiene impacto frente al impuesto sobre los ingresos brutos (por no existir intereses), tanto respecto de los dividendos que se perciban, de los contratos que se celebren, y también a nivel TSH.

4.2. Financiamiento mediante la securitización de cuentas a cobrar

4.2.1. Introducción

Se trata de la utilización del fideicomiso financiero como mecanismo de financiar a una empresa, la cual transmite al fiduciario de dicho fideicomiso una cartera crediticia, cuyo repago a futuro permitirá cancelar los títulos valores emitidos por el fiduciario de dicho fideicomiso. De tal manera, la empresa cedente del flujo de créditos recibe en el momento cero el valor de la cartera crediticia neto de una tasa de descuento. Tales créditos cuando se cancelen por el deudor original, permitirán pagar a los inversores de los títulos valores emitidos el capital invertido más un rendimiento fijado en el contrato.

La titulización (conocida también como securitización) constituye una forma de financiación a una empresa, mediante la cual la empresa llamada fiduciante, necesita financiarse, y en lugar de recurrir a una entidad financiera, con la finalidad de que el costo de su financiamiento sea menor, recurre al mercado de capitales, por ende transfiere cuentas a cobrar por derechos crediticios que posea, por ejemplo, pagarés, facturas, etc., a un fiduciario.

El fiduciario es una entidad financiera o sociedad autorizada por CNV, quien recibe las cuentas a cobrar y por otro lado, busca el fondeo en el mercado de capitales, emitiendo títulos de deuda y/o certificados de participación. Es decir posea la propiedad de las cuentas a cobrar siendo acreedor de las mismas, dado que el fiduciante se desprendió de ellas, y a su vez resulta ser deudor de los tenedores de los títulos valores que se emitan. Dichos títulos se colocan en el mercado de capitales, y con los fondos correspondientes se pagan los créditos adquiridos al fiduciante con tasa de descuento.

Los inversores, cualesquiera que sean, invierten en los títulos valores, y dependiendo de la naturaleza del inversor, y del título valor en el cual se invierta, procederá un tratamiento impositivo, el cual está establecido en la ley 24.441, que dio nacimiento a los fideicomisos.

El Fideicomiso Financiero es entonces un vehículo apto para realizar titulización e implica la emisión de títulos fiduciarios bajo la forma de títulos de deuda o certificados de participación en un fideicomiso financiero, cuyo repago se encuentra asegurado por el flujo de fondos generado por una cartera de activos. Es un mecanismo de financiamiento garantizado y funciona como puente entre las necesidades del fiduciante y los inversores a través de la emisión de títulos fiduciarios. El repago a los inversores por los títulos es respaldado con el valor de los activos fideicomitidos y con las mejoras crediticias, sin recurso real contra el fiduciante, ni contra el fiduciario.

No responden frente al titular del valor negociable los bienes que pertenecen al fiduciante y/o fiduciario.

El beneficio más importante de la titulización en un Fideicomiso Financiero es que constituye una herramienta apta para posibilitar la obtención de financiamiento en el mercado de capitales a costo más bajo que las alternativas tradicionales.

Ese menor costo se logra, fundamentalmente, porque los activos titulizados han sido separados del riesgo de la empresa que los originó, lo que permite obtener para los títulos una calificación de riesgo más alta que la correspondiente a dicha empresa (ejemplo: una PyME), o a las obligaciones negociables emitidas por ella. Por otra parte se logra también una desintermediación ya que se captan fondos directamente del ahorrista (inversor-beneficiario) sin intervención de ningún intermediario financiero.

4.2.2. Cómo se estructura la financiación

Veamos en este ejemplo el proceso de securitización:

Empresa → Activos Ilíquidos → VEHÍCULO → Emisión de títulos → Inversores

La empresa cede, jurídicamente, al vehículo activos ilíquidos que figuran en su balance. Este proceso permite que un conjunto de activos ilíquidos, pero con un flujo de fondos predecible, pueda ser transformado en un título valor para su venta en el mercado de capitales. Como consecuencia de ello, es posible recuperar la liquidez de los activos y derivar a terceros el riesgo implícito en los activos ilíquidos.

4.2.3. Títulos valores que se emiten

Los valores negociables emitidos por el Fideicomiso Financiero (FF) podrán ser valores representativos de deuda (VRD) fiduciaria, de renta fija, similares a un bono, o certificados de participación (CP), de renta variable.

Los Valores Representativos de Deuda (VRD) pagan una tasa de interés y permiten al titular cobrar en primer lugar.

Por su parte, el **Certificado de Participación (CP)** tiene derecho al cobro del flujo de fondos del **Fideicomiso Financiero (FF)**, una vez cancelados los compromisos asumidos por los **Valores Representativos de Deuda (VRD)**. Por ende la naturaleza de la rentabilidad que pagan se asimila a un dividendo

Pueden emitirse fideicomisos financieros solo con títulos de deuda o certificados de participación, o con un mix de ambos.

Conclusiones: *La rentabilidad y la venta de tales títulos valores no tiene exenciones frente al impuesto sobre los ingresos brutos en las jurisdicciones analizadas. Tampoco frente a la TSH.*

Se establecen exenciones en impuesto de sellos (PBA y CABA).

Frente al impuesto de sellos, está exento el contrato de emisión del fideicomiso, si tales valores se colocan por oferta pública.

4.3. Financiamiento mediante la emisión de obligaciones negociables

Las obligaciones negociables son títulos de deuda privada que incorporan un derecho de crédito que posee su titular respecto de la empresa emisora.

El inversor que adquiere este título se constituye como obligacionista o acreedor de la empresa con derecho a que le restituyan el capital más los intereses convenidos en un período de tiempo determinado.

El empréstito contraído por la sociedad debe aplicarse para financiar inversiones en activos físicos, capital de trabajo, refinanciación de pasivos e integración de aportes de capital.

El marco legal se rige por la ley 23.962 y siguientes *beneficios impositivos*: la colocación por oferta pública de las ON permite exenciones de los impuestos a las ganancias y al valor agregado para los inversores.

Frente al impuesto sobre los ingresos brutos en CABA y PBA está exento el rendimiento y la venta de las ON. Cabe también la exención frente al impuesto de sellos si las ON se colocan por oferta pública.

No existen beneficios fiscales frente a la TSH.

La emisora paga a los acreedores el interés estipulado y el capital en el plazo acordado.

4.3. Financiamiento mediante la emisión de obligaciones negociables

Las Obligaciones Negociables son títulos de deuda privada que incorporan un derecho de crédito que posee su titular respecto de la empresa emisora.

El inversor que adquiere este título se constituye como obligacionista o acreedor de la empresa con derecho a que le restituyan el capital más los intereses convenidos en un período de tiempo determinado.

El empréstito contraído por la sociedad debe aplicarse para financiar inversiones en activos físicos, capital de trabajo, refinanciación de pasivos e integración de aportes de capital.

La emisora paga a los obligacionistas (sus acreedores) el interés estipulado y cancela el capital en la forma y plazo acordados.

El marco legal se rige por la ley 23.962 y siguientes.

Conclusiones: *Esta alternativa de inversión permite captar fondos a un costo financiero menor al que resulte de recurrir a una entidad financiera, y asimismo posee beneficios fiscales en los impuestos sobre los ingresos y de sellos. No existen beneficios en TSH.*

No obstante, dado que la calificación del riesgo en la emisión de la ON se realiza tomando en cuenta la capacidad de repago del emisor, y no de los activos que respaldan el repago de la deuda (que es el caso de la securitización), deberá evaluarse cual alternativa tiene menor costo financiero al recurrir al mercado de capitales.

Ello así, pues el riesgo crediticio de la emisión de una ON PyME, no es el mismo que si dicha PyME cede el flujo de cuentas a cobrar con una empresa de primera línea, dado que el riesgo de repago está asociado a dicha empresa, y no al fiduciante de las cuentas a cobrar.

4.4. Obligaciones negociables PyME. Decreto 1087 de 1993

Son las ON regidas por ley 23.576 en cuanto a requisitos a cumplir y son emitidas por pequeñas y medianas empresas (sociedades por acciones cooperativas y asociaciones civiles), que pueden ingresar a la cotización bajo un *régimen simplificado de oferta pública y listado*.

Existe un monto máximo de emisión de la ON, el plazo de cancelación no debe superar el año y permiten los mismos beneficios fiscales que la ON común.

Para que una empresa sea considerada PyME para la emisión de valores negociables en el mercado de capitales, debe cumplir una serie de parámetros que se detallan en la normativa de la SEPyme.

Se aplican los mismos beneficios fiscales que las ON del punto 4.3.

4.5. Mapa de financiamiento según plazos de cancelación



Lo mencionado anteriormente, también resulta aplicable como referencia genérica a cualquier inversión que se realice en el mercado de capitales, aunque el título no sea emitido por una PyME.

4.6. Financiamiento de la compra de bienes de capital mediante leasing

4.6.1. Marco legal según el Código Civil y Comercial

El digesto jurídico derogó la ley de leasing 25.248 –pues se regula expresamente en el Código Civil y Comercial– excepto el Capítulo II, vinculado los aspectos impositivos. De igual forma se mantiene el decreto 1038, que regula todo el tratamiento tributario del leasing, solo a los fines de impuestos nacionales.

Respecto de los impuestos provinciales, ingresos brutos y sellos, ya me referí con anterioridad en el punto 2:

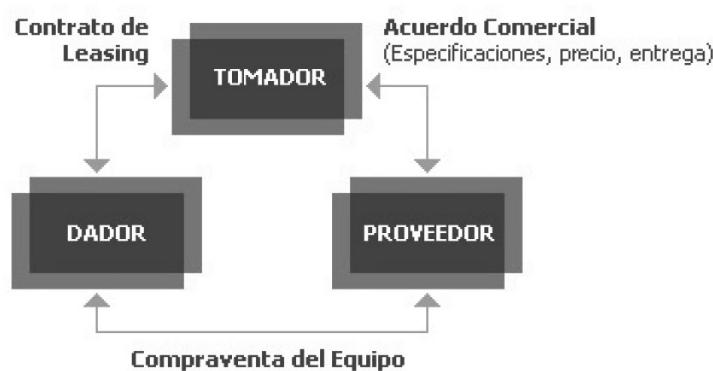
- impuesto sobre los ingresos brutos: gravabilidad del canon o del interés;
- impuesto de sellos: gravabilidad del plazo de locación y luego la compraventa del bien. O por el contrario gravar toda la operación al inicio y luego con el ejercicio de la compra del bien, tributar sobre el precio de la operación restando el importe abonado inicialmente sobre los cánones.

No existen exenciones para las operaciones de leasing, tanto frente al impuesto sobre los ingresos, de sellos y TSH.

4.6.2. Ejemplo de una operación de leasing

Instrumentación de una operación de leasing

- El Tomador contacta al proveedor.
- Acuerdan equipo, especificaciones, precio, entrega.
- El proveedor ofrece leasing al Tomador / El Tomador contacta al dador.
- Aprobación crediticia.
- Se determina el canon con periodicidad a convenir.
- El Tomador firma el contrato de leasing con el Dador.
- El proveedor entrega el bien / objeto del contrato y comienza el leasing



4.6.3. Tipos de leasing

En la jerga del mercado se conocen dos tipos de leasing:

- Financiero: se asimila más a una modalidad cercana a la financiación tradicional, siendo el valor de opción mínimo.
- Operativo: contiene valores de cuotas más reducidas y el valor de opción de compra, en general, es el valor de plaza del bien al momento de ejercitarse la misma.

Se destaca que a los fines legales existe un solo tipo de leasing.

Asimismo, fiscalmente (impuestos nacionales y provinciales) también existe un solo tipo de leasing con excepción del Impuesto a las Ganancias donde se definen dos tipos: el financiero y el operativo. Si la operación encuadra en los requisitos del leasing financiero, se permite la deducción acelerada del valor de la inversión en el lapso del contrato y no en función de la vida fiscal del bien.

Conclusiones: Atento a que nos referimos a la compra de un bien de capital, donde la propiedad del bien la tiene el dador hasta que el locatario ejerza la opción de compra, el costo financiero es menor que hacer la operación vía compra con préstamo bancario.

No hay exenciones en tributos locales para estas operaciones, salvo interpretar que las exenciones para operaciones con sujetos beneficiados por el pacto fiscal les resultan aplicables.

4.7. Financiamiento bancario

La obtención de un financiamiento bancario, especialmente para el sector PyME, es muy alta, no solo por el riesgo implícito en la operación, sino porque no existen exenciones en tributos locales, por lo que tales riesgos se trasladan al precio de la tasa de interés.

Debe evaluarse la aplicación de exenciones para actividades promocionadas en el Pacto Fiscal.

4.8. La utilización de instrumentos financieros derivados para cubrir riesgos de tasa de interés o tipo de cambio

4.8.1. Operaciones con instrumentos derivados

La inversión en una opción o un futuro es un importante instrumento de cobertura, ya que permite a quien lo utiliza asegurar el valor de sus activos en un momento posterior. No se trata de una operación utilizada para obtener fondos o rendimientos, es un medio para cubrir riesgos, en nuestro caso la tasa de interés o el tipo de cambio cuando el financiamiento no es en pesos.

Por ello no se pueden considerar contratos de préstamo o financiamiento respecto de los cuales existen beneficios en impuesto sobre los ingresos brutos y de sellos, ya analizados.

Se los considera instrumentos derivados porque su precio depende del valor de otro instrumento, denominado activo subyacente. Por ejemplo, el precio del contrato de futuro sobre el dólar dependerá del valor oficial del dólar; así como el precio de una opción sobre una acción obedecerá al precio de esa acción en el mercado.

4.8.2. Opciones

La opción es un contrato entre dos inversores; consiste en otorgar a una de las partes el derecho de comprar o vender un activo en un plazo determinado y a un precio previamente pactado.

Las opciones son de gran utilidad como instrumentos de cobertura. Mediante el armado de una estrategia que combine opciones con otros títulos el inversor puede limitar las pérdidas y acotar el riesgo de su inversión.

Existen dos clases de opciones: las **opciones de compra** (denominadas *call*), que dan el derecho a comprar un activo en el futuro y las **opciones de venta** (llamadas *put*), que otorgan el derecho a vender un activo en el futuro.

En cualquiera de los dos casos quien compra el derecho adopta la posición de tomador y por ese derecho debe pagar un precio denominado prima. Como contraparte existe un inversor que adopta la posición de lanzador y que asume la obligación de vender (o comprar) el activo (moneda extranjera o tasa de interés) cuando el tomador decide ejercer su derecho.

Las opciones se pueden analizar desde cuatro perspectivas diferentes:

- 1) El comprador de una opción de compra adquiere el derecho a comprar un activo en un determinado momento y a un precio previamente pactado. Por ello paga una prima.
- 2) El vendedor de una opción de compra adquiere la obligación de vender de un activo al precio previamente pactado, si el comprador decide ejercer su derecho. Por ello cobra una prima.
- 3) El comprador de una opción de venta adquiere el derecho a vender un activo en un momento determinado y a un precio previamente pactado. Por ello paga una prima.
- 4) El vendedor de una opción de venta adquiere la obligación de comprar el activo al precio previamente acordado, si el tomador decide ejercer su derecho. Por ello cobra una prima.

4.8.2.1. Ventajas

- Cobertura ante la variación de precio del activo subyacente.
- Posibilidad de limitar pérdidas.

Quien toma una opción adquiere el derecho pero no está obligado a ejercerla, por lo cual su pérdida se limita al precio que pagó por ese derecho, es decir a la prima.

- Liquidez.

La prima se puede comprar y vender libremente en el mercado durante la vida de la opción. Esto le permite al inversor desarmar su posición en el momento que lo considere adecuado.

- Mayor volatilidad

Generalmente, las primas tienen una volatilidad mucho mayor a la del activo que representan. Esto permite obtener ganancias más rápidamente pero también puede implicar perder fondos en el mismo plazo.

4.8.3. **Futuros**

El contrato de futuros es un acuerdo entre dos partes para comprar o vender un activo en un momento futuro determinado, a un precio prefijado. A través de este contrato **las partes se obligan** a realizar la operación pactada al finalizar el plazo.

Se pueden realizar futuros sobre productos financieros (índices, monedas, tasas, etc.) o sobre *commodities* (petróleo, soja, etc.). En el caso de los futuros financieros, no hay una entrega final del activo subyacente sino que se realiza una compensación diaria de pérdidas y ganancias mediante una cámara compensadora.

La inversión en futuros permite a quien lo utiliza asegurar el valor de sus activos en un momento posterior. Si bien esta cobertura no elimina las fluctuaciones de precios, puede reducir sustancialmente sus efectos.

Dicha cobertura puede ser compradora o vendedora. Si el inversor teme que los precios de algún activo bajarán, toma una cobertura vendedora. Por su parte, quien toma una cobertura compradora, lo hace porque cree que los precios pueden subir, y consecuentemente incrementarse el precio de los bienes que debe adquirir en el futuro.

4.8.3.1. *Ventajas*

- Operación de cobertura ante cambios desfavorables en los precios.
- Estandarizados.
- Margen de garantía
- Estas operaciones exigen conformar garantías en ambas partes del contrato de manera de limitar los riesgos de liquidación.
- Posibilidad de asegurarse el precio de un activo con posterioridad.

4.8.3.2. *Pérdidas*

Las mismas se producen cuando el valor de compra del activo es superior al de mercado, o por el contrario cuando el valor de venta del activo es inferior al de mercado.

4.8.3.3. *Ganancias*

Se producen cuando se dan las situaciones inversas a las descriptas anteriormente.

5. COMPARATIVO TASAS FINANCIAMIENTO EN MERCADO DE CAPITALES Y SISTEMA FINANCIERO

5.1. Financiamiento en mercado de capitales. Volúmenes



Fuente: PKF Audisur, Corporate Finance.

5.2. Financiamiento bancario local

Fecha	TASAS ACTIVAS EN \$ BANCO NACIÓN 2016													
	Cartera general				Descuento de documentos com. equiv.	Adelanto Cta. Cte. con acuerdo	Descubiertos en Cta. Cte.							
	Diversas		Agropecuaria				Con garantía hipotecaria			Previamente solicitado		No solicitado previamente		
	TNA	TEA	TNA	TEA			TNA	TEA	TNA	TEA	TNA	TEA		
7/6/16 al 10/6/16	33,00	38,48	s/d	s/d	s/d	43,98	54,02	38,48	46,04	51,67	65,85	60,47	80,42	
7/3/16 al 6/6/16	33,00	38,48	s/d	s/d	2,712	43,98	54,02	38,48	46,04	51,67	65,85	60,47	80,42	
22/1/16 al 4/3/16	30,00	34,48	s/d	s/d	2,465	40,00	48,21	35,00	41,19	47,00	58,58	55,00	71,23	
12/1/16 al 21/1/16	30,00	34,48	30,00	34,48	2,465	40,00	48,21	35,00	41,19	47,00	58,58	55,00	71,23	
4/1/16 al 11/1/16	25,00	28,08	25,00	28,08	2,055	36,50	43,28	31,00	35,81	41,00	49,66	46,00	57,07	

5.3. Financiamiento de grandes empresas en Obligaciones Negociables en dólares. Tasas de interés

Petrobras 2017	5,44%
Arcor 2017	6,13%
Tarjeta Naranja 2017	10,01%
Banco Galicia 2018	7,15%
Arcos Dorados 2023	6,68%

5.4. Financiamiento PyME con cheques de pago diferido de empresas primera línea

Entre 180 y 210 días: 25,83%.

5.5. Bonos del tesoro

EE.UU.

- Vto. 6 meses: 0,42% positiva.
- Vto. 10 años: 1,68% positiva.

Japón

- Vto. 10 años: 0,02% **negativa**.

La fuente de la información de los puntos 5.2 a 5.5 es Ámbito Financiero.

En función de lo expuesto, vemos que las grandes empresas pueden recurrir a la emisión de ON, o securitizar flujos de cuentas a cobrar, incluso financiarse de casa matriz, para obtener un reducido costo financiero.

El sector PyME puede llegar a pagar tasas del 80% anual para casos de financiamiento en descubierito. Últimamente han utilizado la estructura de fideicomisos financieros transfiriendo al fiduciario cuentas a cobrar de primera línea, con aval de una sociedad de garantía recíproca, lo cual mejora el costo financiero.

5.6. Financiamiento mediante leasing

Esta alternativa, utilizada mayoritariamente por sectores medios de la economía, tiene un costo financiero menor al que rige para financiamiento bancario a PyMES pues el bien se mantiene en propiedad del dador hasta que se ejecuta la opción de compra.

6. CONCLUSIONES

6.1. Diagnóstico de la situación

6.1.1. *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un gravamen real, indirecto por su naturaleza trasladable, de carácter regresivo y territorial. Tales características provocan efectos distorsivos y nocivos para la economía en su conjunto, debido a su piramidación, a la múltiple imposición de la base imponible que genera.

Ello eleva el costo argentino y dificulta la competitividad de las empresas, generando efectos nocivos para la economía.

Este gravamen afecta significativamente el costo del dinero, a través de los siguientes efectos:

- a) la traslación del gravamen a los clientes que requieren créditos, por medio de un incremento de la tasa de interés activa;
- b) la traslación del impuesto generalmente mayor incobrabilidad para el sector financiero, que representa un nuevo factor que incrementa la tasa activa, por la prima de riesgo que se adiciona a dicha tasa generando esta combinación de factores un aumento del costo del financiamiento mayor a la incidencia que tiene el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el sector financiero, y
- c) la dispersión de alícuotas por aplicación de su potestad tributaria de cada una de las provincias del país complica el costo financiero a absorber por las empresas.

6.1.2. *Regímenes de recaudación*

Un problema adicional se genera por la dudosa legitimidad de los regímenes de recaudación sobre acreditaciones bancarias y su acumulación con otros regímenes

Las diferentes jurisdicciones han implementado regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicables sobre las sumas acreditadas en cuentas bancarias de la empresa tomadora del fondeo.

Tal situación genera para el deudor un costo financiero por el impacto que tienen las retenciones del gravamen, hasta el momento que pueden tomarse como pago a cuenta.

6.1.3. *Impuesto de Sellos*

El hecho de que hasta la fecha la mayoría de las jurisdicciones no haya derogado esta imposición en el marco de los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal, genera un encarecimiento directo del costo del dinero, a partir de las características que asumen las operaciones en el sector financiero. La derogación de este gravamen representa una medida que contribuiría a recuperar el acceso al crédito.

6.1.4. *Tributos municipales. TSH*

En los últimos años se ha difundido la denominada "Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene", que en general no retribuye prestación de servicio alguno por parte de los municipios, y se calcula sobre la misma base imponible con la que se tributa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB). El análisis de ello se puede visualizar en los cuadros del punto 3.3.

Esta tasa representa, en los hechos, un impuesto análogo al ISIB. Teniendo en cuenta que los municipios carecen de potestad tributaria para imponer dicho gravamen, se generan serias dudas sobre el fundamento jurídico y la constitucionalidad de las tasas municipales.

Asimismo, existen montos mínimos que no tienen relación con la tasa determinada sobre la base de los ingresos.

Los municipios, en general, establecen montos mínimos que deben tributar los contribuyentes. Por su elevado importe, por lo común, representan la imposición de un gravamen que se caracteriza por la falta de relación con los costos del supuesto servicio prestado por el municipio.

6.1.5. *Situación actual del Pacto Fiscal*

El 12 de agosto de 1993, el Poder Ejecutivo Nacional suscribió con los gobernadores de las provincias un convenio denominado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, por medio del cual se concertaron diversas políticas económicas y fundamentalmente tributarias que habrían de implementar la Nación y las provincias.

Como consecuencia de ello, las provincias se comprometieron a llevar adelante, entre otros, los siguientes actos de gobierno:

- a) derogar de inmediato el Impuesto de Sellos en toda operación financiera institucionalizada, destinada a determinados sectores, e ir abarcando gradualmente al resto de las operaciones y sectores antes del 30 de junio de 1995;
- b) promover la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales y no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado;
- c) eximir del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, parcial y progresivamente, a más tardar antes del 30 de junio de 1995, las prestaciones financieras realizadas por entidades de la ley 21.526;
- d) sustituir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en un plazo no mayor de tres años, por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.

El Pacto Fiscal reviste una importancia esencial, ya que busca alcanzar una armonía de la imposición y evitar una presión fiscal excesiva como consecuencia de la creación de gravámenes análogos por parte de los dos poderes del gobierno.

Sin embargo, hasta la fecha, la mayoría de las jurisdicciones no han cumplido los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal. Dicho incumplimiento opera en los hechos como una derogación de las exenciones acordadas para la actividad financiera, con el consecuente perjuicio que genera la situación para el desarrollo de esa actividad, encareciendo indirectamente el crédito debido a la traslación de dichos costos fiscales.

Muy pocas jurisdicciones han establecido exenciones al Impuesto de Sellos, y los municipios han generalizado la imposición de tasas no retributivas de servicios.

Teniendo en cuenta que la excesiva imposición de tributos locales sobre la actividad financiera incide indirectamente sobre las tasas activas cobradas por dichas entidades a sus clientes, la reducción de la carga fiscal constituye una medida necesaria para lograr la disminución del costo del dinero.

La reforma del sistema tributario provincial y municipal representa una medida clave para tener un sistema tributario local que respete los mandatos constitucionales y los compromisos asumidos por las provincias en el Pacto Fiscal, y contribuir adicionalmente a disminuir el costo del endeudamiento argentino.

El incumplimiento de estos compromisos del Pacto Fiscal demuestra que la excesiva presión fiscal de tributos locales a la actividad financiera, no solo genera efectos indeseables para la economía nacional, sino que además no se condice con los pactos de armonización tributaria vigentes.

6.2. Resumen de impactos fiscales según alternativas de financiamiento

A partir de todo el desarrollo realizado se observa lo siguiente:

- a) El financiamiento sin costos financieros ni cargos fiscales (ingresos brutos, sellos, TSH) es mediante la emisión de acciones.
- b) Para el caso de financiamiento de terceros vía deuda, analizamos el marco fiscal de las obligaciones negociables, y fideicomisos financieros.

Tales instrumentos del mercado de capitales cuentan con exenciones tributarias, analizadas en detalle.

Asimismo, deberá evaluarse al momento de fondearse, si resulta más conveniente emitir una ON, pues el riesgo crediticio de repago está en la empresa que toma los fondos.

Para el caso de financiamiento vía securitización de cuentas a cobrar, el riesgo se analiza en función de los activos integrantes del fideicomiso financiero. En tal caso, securitizar por una PyME cuentas a cobrar de empresas de primera línea, hace que baje el riesgo en la calificación crediticia, y por ende, el costo financiero es menor. El costo financiero puede morigerarse con avales de sociedades de garantía recíproca.

- c) El riesgo del endeudamiento a tasa variable como en dólares puede minimizarse contratando instrumentos financieros derivados. La alternativa más conveniente consiste en realizar contratos de opciones, dado que la decisión de ejecutar la operación es un derecho del tomador de la opción, quien ejercitárá la operación si le resulta conveniente. De no resultar conveniente, no ejecuta la transacción y el costo de la operación termina siendo el importe de la prima pagada.

En cambio, en los futuros, no hay pagos de primas, pero no existe posibilidad de ejercer o no el derecho a ejecutar la operación, pues se trata de una operación en firme, de manera que aunque no con-

venga ejecutarla en función del valor de mercado de la tasa de interés o cotización de la moneda extranjera, la obligación debe cumplirse, y pueden sufrirse perdidas económicas.

A diferencia de la opción, si no se ejerce el derecho, el costo máximo es el valor de la prima. En cambio, en los futuros, el riesgo de pérdida es indeterminado.

- d) El escenario más costoso por el mix tasa de interés más falta de exenciones (interés en impuesto sobre los ingresos brutos y TSH, contratos frente a impuesto de sellos) es el financiamiento bancario. En el cuadro 5.2 se observa que el costo financiero a junio 2016 puede llegar al 80% anual.
- e) La situación respecto de empresas de primera línea que emiten ON en dólares es muy llamativa, pues el costo financiero es aproximadamente del 6% anual. Ver cuadro 5.3. Dichas compañías están mejor posicionadas para obtener financiamiento mediante ON y fideicomisos financieros, respecto de empresas PyME.
Incluso pueden financiarse de casa matriz.
- f) El costo financiero que se paga por las empresas está en línea con el costo financiero riesgo país, cuyas emisiones de bonos recientes estuvieron en el 9%.

Comparado con la tasa del 1,68% que paga EE.UU. y la tasa negativa de Japón en sus bonos del 0,02%, lógicamente no pueden las empresas locales financiarse a un costo menor que el riesgo país.

Como corolario, el financiamiento mediante instrumentos financieros del mercado de capitales es más económico (tasa de interés más exenciones fiscales) que realizarlo directamente de una entidad financiera.

Si bien utilizar instrumentos del mercado de capitales es común en grandes empresas, en el sector PyME todavía no existe un debido aprovechamiento de las ventajas de acceder al mismo.

De tal manera, no hace falta crear más instrumentos financieros a los existentes (solamente faltaría eximir los resultados de títulos valores en fideicomisos en el IIBB y re establecer las exenciones del Pacto Fiscal) sino acercar los mismos a aquellos sectores que normalmente recurren al préstamo bancario, cuyas tasas de interés absorben en gran medida los resultados de la compañía tomadora de los fondos. Salvo, por supuesto, que por reglas del mercado puedan trasladarse a los precios.

LA INCIDENCIA DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA LOCAL EN EL INCREMENTO DE LOS COSTOS DE FINANCIAMIENTO

RICARDO MIGUEL CHICOLINO

INTRODUCCIÓN

Tal como lo especifica el relator, el “financiamiento” constituye el elemento vital a considerar al momento de canalizar dichas inversiones, y su costo, un aspecto no menor para la evaluación de cualquier proyecto.

Considero que en determinados casos, más allá de las circunstancias macroeconómicas, los costos impositivos pueden resultar un aspecto central sobre el cual un Inversor toma sus decisiones al momento de evaluar un proyecto de inversión, y por supuesto, su financiamiento.

Actualmente, existe un alto grado de incertidumbre provocado a partir de la falta de previsión, que impide analizar la aplicación e impacto de ciertas normas. Detrás de esta inseguridad jurídica se encolumnan la arbitrariedad en las sentencias judiciales, las dificultades en interpretar leyes y normas, la coexistencia de jurisdicciones con normativas diferentes y las demoras judiciales.

En este sentido, existen una serie de casos que sirven como “disparadores” para hablar del incremento de los costos tributarios a partir de la inseguridad jurídica en los tributos provinciales, con sus correspondientes efectos negativos en la financiación de los proyectos, entre los cuales podemos citar: los conflictos entre la Nación y los gobiernos provinciales por las regalías mineras, la modificación de alícuotas de impuestos a la actividad petrolera, la aplicación del impuesto a los sellos, la extensión del poder tributario al mar, la aplicación del impuesto inmobiliario, el Convenio Multilateral en el impuesto a los ingresos brutos, la “gravabilidad” de las UTE, los agentes de recaudación en las provincias, la interpretación del concepto de venta a consumidor final en ingresos brutos, entre otros.

Es primordial trabajar sobre la seguridad jurídica que propicie un clima de negocios positivo para favorecer los planes de inversión futuros y el financiamiento requerido.

En este trabajo pretendemos dar una opinión respecto del alcance de la imposición provincial en el impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB), en los aspectos en los que la incertidumbre fiscal puede provocar un incremento imprevisible en los costos impositivos:

I. Importación de servicios. Servicios prestados por sujetos del exterior con sustento territorial en el país.

II. Operaciones de exportación:

- a) El tratamiento de las operaciones de rancho.
- b) Exportación de servicios.

III. Adquisición y venta de bienes en el exterior.

La forma de gobierno de carácter “federal” adoptada por nuestro país tiene importantes efectos respecto de la distribución de las potestades tributarias en el ámbito de imposición del ISIB. En este sentido, cabe traer a colación la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal que así lo ha reconocido especialmente¹.

La “coordinación fiscal” como herramienta que delimita los alcances del poder tributario provincial salva los problemas de doble o múltiple tributación que es consecuencia de la imposición en los distintos niveles de gobierno, y que deriva de la forma de gobierno elegida, imponiendo ciertas limitaciones a los sistemas tributarios de cada uno de los Estados al momento de definir la configuración del hecho imponible o establecer la base imponible del tributo en cuestión².

1 CSJN, “Financiera y Comercial Nidera SA c/Provincia de Entre Ríos”, 11/5/72: “...El artículo 104 (actual 121), del cual es correlativo el 108 (actual 125), declara que las provincias preservan todo el poder no delegado al gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al momento de su incorporación... La potestad fiscal es atributo inherente a la autonomía que las provincias se reservaron, y que la Constitución les reconoce. El ejercicio de ese poder incluye, en la amplitud que le ha reconocido una jurisprudencia invariable, las facultades de crear tributos sobre la riqueza existente en las provincias, determinar las materias imponibles, y establecer la forma de percepción de aquellos.” CSJN, “Indunor SACIFI y F c/Provincia del Chaco”, 13/9/73.

CSJN, “Larralde, Lorenzo y otros s/Demanda de inconstitucionalidad”, 2/3/59.

2 Halley Cabrera, “Los alcances del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Comercio Internacional”, Doctrina Tributaria Errepar, T. XXIX, 7/08.

La coordinación de las potestades tributarias entre la Nación y las Provincias se estableció a través de:

- a) la coordinación vertical, que se establece entre los distintos niveles de gobierno (Nación, provincias, municipalidades), y
- b) la coordinación de tipo horizontal, que es la establecida entre los estados provinciales entre sí.

Este trabajo puntuiza el análisis en la coordinación vertical, y –más específicamente– en el alcance del impuesto sobre los ingresos brutos de jurisdicción provincial.

Sucesivamente, y como consecuencia de la separación de fuentes de tributación establecida en el orden constitucional, se recurrió al régimen de coparticipación³ y al dictado del Convenio Multilateral (CM)⁴.

Respecto de la separación de fuentes, el artículo 75, inciso 2), de la Constitución Nacional (CN), al referirse a las atribuciones del Honorable Congreso de la Nación (HCN), establece que le corresponde:

- a) Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias.
- b) Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

En cuanto a los alcances de las facultades tributarias provinciales mencionadas en el texto constitucional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁵ (CSJN) ha dicho: *“Las provincias conservan todas las facultades no delegadas al Gobierno Federal (artículo 104 de la Constitución Nacional), y por consiguiente pueden establecer tributos sobre todas las cosas que formen parte de su riqueza general y determinar los medios de distribución en la forma y alcance que les parezca más conveniente, facultades que, mientras no contraríen los principios consagrados en la Ley Fundamental de la Nación, pueden ser ejercidos en forma amplia y discrecional”*.

También reiteró⁶ que *“... las provincias pueden establecer libremente impuestos sobre las actividades ejercidas dentro de ellas, sin otras limitaciones que las que resulten de la Constitución Nacional; entre sus facultades, que dentro de esos límites son amplias y discretionales, se encuentra la de aplicar sanciones pecuniarias para asegurar la percepción de aquellos”*.

El máximo tribunal⁷ consideró incluso la restricción de gravar actividades que se desarrollan más allá de su territorio, o las riquezas que se encuentran fuera de él, estableciendo que *“... corresponde hacer lugar a la medida de no innovar en el caso en que se impugna la facultad tributaria de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur sobre ingresos provenientes de actividades desarrolladas en el mar territorial fuera de las tres millas marinas contadas desde las líneas de base...”*.

Las distintas leyes de coparticipación creadas a partir del año 1935 se transformaron en un instrumento de coordinación de la imposición indirecta entre la Nación y las Provincias, intentando de esta manera salvar las dificultades que derivan de la integración vertical tributaria.

En este contexto, cabe considerar que con la reforma constitucional de 1994, se introdujo la cláusula transitoria sexta que establece el compromiso de dictar antes del año 1996 un nuevo régimen de coparticipación. Sin embargo, 20 años después, se mantiene el régimen establecido en la citada norma legal.

En la ley vigente, el artículo 9 establece las condiciones bajo las cuales cada provincia debió adherir al régimen. Textualmente, señala:

“...se efectuará mediante una ley que disponga:

- a) que acepta el régimen de esta ley sin limitaciones ni reservas;*
- b) que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley”*.

3 Ley 23.548, BO, 26/1/88.

4 El primer convenio bilateral surgió a partir del año 1953; en agosto de 1977, recién llegó a la redacción vigente.

5 CSJN, “Cerro Castillos c/Chubut, Provincia del s/Repetición”, 26/11/87.

6 CSJN, “Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso-administrativa”, del 14/2/89; CSJN, “Cía. Mendocina SA c/Provincia de Mendoza”, del 28/6/88.

7 CSJN, “Dorisar SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/Acción declarativa”, del 7/3/00.

Con respecto al ISIB, el citado artículo establece las condiciones que deben acatar las jurisdicciones a los efectos de que se estructure el funcionamiento del impuesto⁸, debiendo someterse cada una de ellas a lo dispuesto en las normas del CM⁹.

Paulatinamente, el ISIB se ha ido transformado en el transcurso de los últimos veinte años en el mayor recurso tributario de las provincias, ocupando –en consecuencia– un lugar de preponderancia en las discusiones respecto de la distribución de los recursos y de la integración tributaria interjurisdiccional.

A pesar del reconocimiento generalizado respecto de los efectos distorsionantes que el tributo provoca tanto en la formación de los precios como en el desarrollo económico de los distintos tipos de unidades económicas, sobrevive a los embates de las distintas corrientes económicas que intentaron atenuarlo o defenestrarlo (sucesivos Pactos Fiscales), por el simple hecho de que hasta la fecha, los fiscos provinciales no encontraron otro instrumento tributario que “sin esfuerzos” les aporte similares recursos económicos.

Además, en los últimos años, se les permitió a los fiscos provinciales incrementar su masa recaudatoria a través del aumento abusivo de las alícuotas intra y extra jurisdicción, solapado u ocultado detrás de una maraña de regímenes de recaudación que violentan indiscriminadamente el principio de territorialidad que lo sustenta.

Como era de prever, el reemplazo pretendido fue con el actual ISIB cuyas características principales cada vez se alejaron más de aquello que oportunamente se previó. Por el contrario, el incremento descontrolado del gasto público, la evasión y el incremento de alícuotas conforman un círculo vicioso equiparable a un laberinto circular.

I. IMPORTACIÓN DE SERVICIOS. SERVICIOS PRESTADOS POR SUJETOS DEL EXTERIOR CON SUSTENTO TERRITORIAL EN EL PAÍS

Existe en el ámbito de las jurisdicciones provinciales la necesidad de alcanzar con el ISIB las operaciones realizadas en el país por sujetos del exterior. Dicho régimen se encuentra arraigado tanto en el Impuesto a las Ganancias (IG) como en el IVA, mientras que en el tributo en cuestión, comienza a observarse el dictado de normas que aunque en forma parcial avanzan instaurando la figura del agente de retención.

Considerando el aspecto territorial del ISIB, no existen dudas de que el régimen debería contemplar la situación de aquellos sujetos del exterior que desarrollan una actividad económica en el país, que se encuentra inmersa en la definición del hecho imponible, ya sea que se desarrolle en forma permanente o transitoria.

El vacío normativo existente en la mayoría de las jurisdicciones y las dificultades que se presentan para individualizar estas operaciones colaboran para que la omisión tributaria quede fuera del alcance del control jurisdiccional.

También el régimen debería contemplar aquellas operaciones de importación de servicios realizadas por sujetos del país a sujetos del exterior que representen para estos últimos el desarrollo de actividad territorial.

Oportunamente, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) de la CABA dictó la resolución 593/14¹⁰ que estableció un régimen de retención del ISIB en el ámbito de dicha jurisdicción, con vigencia a partir del 1/11/14, destinada a regular el comercio electrónico directo *cross border* o extrafronterizo.

Dicha operatoria consiste en el envío online, desde el exterior, de contenidos digitales para entretenimiento audiovisual, tales como: películas, series, música, juegos, videos, etc.

El régimen de retención instaurado se aplicaba¹¹ sobre los pagos realizados mediante el uso de tarjetas de crédito, débito y compra, siendo las entidades emisoras los agentes de retención.

Más allá de que los agentes de retención solo pueden participar en tal carácter cuando intervengan en una operación de naturaleza gravada en cabeza del retenido por el impuesto de que se trate; por

8 Inciso b), apartado 1, artículo 9, de la ley 23.548.

9 Incisos d) y b), apartado 1, artículo 9, de la ley 23.548.

10 Resolución 593/14, BO: 2/9/14.

11 Suspendida su aplicación mediante las resoluciones 793/14 y 26/15, respectivamente.

cuanto se trata de prestadores domiciliados en el exterior, la norma debió contemplar la creación de responsables sustitutos¹².

Otra situación insatisfecha por la norma bajo análisis consistió en la imposibilidad de relacionar la actuación como agente de retención del sujeto designado con el lugar de consumición del servicio alcanzado.

Recientemente, la Provincia de Córdoba estableció un régimen especial de retención con carácter de pago único y definitivo en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos aplicable a sujetos del exterior no inscriptos en la Provincia de Córdoba¹³ que desarrollen efectivamente actividad con presencia física en la jurisdicción¹⁴.

Se encuentran obligados como agentes de retención del gravamen las personas físicas o jurídicas identificadas como sujetos pasivos del gravamen¹⁵, que resulten locatarias o prestatarias de obras, locaciones y/o servicios, cuya utilización o explotación sea efectuada en el territorio de la Provincia de Córdoba, realizadas por sujetos radicados o domiciliados en el exterior, no inscriptos en el ISIB, respecto de los cuales se perfeccione el hecho imponible del tributo.

La retención deberá practicase en el momento del pago total o parcial de la remuneración convenida, o al ordenarse la remesa bancaria mediante la cual se ordene el giro de los fondos al sujeto radicado o domiciliado en el exterior, en la medida en que no se encuentre inscripto en el ISIB en dicha provincia.

El monto a retener tendrá el carácter de pago único y definitivo y surgirá de calcular la alícuota a la cual se encuentra gravada la actividad desempeñada por el sujeto del exterior sobre el monto total que se abone. La retención no libera al sujeto del exterior de ingresar el impuesto total correspondiente a la obligación tributaria menos el monto retenido.

Si bien la norma no hace mención de los casos en los que el sujeto del país asume a su cargo el costo tributario de la retención, no puede dejar de considerarse. Más aún, si las partes contratantes convienen en que esta situación debe aplicarse a todos los tributos nacionales, provinciales y/o municipales.

Cabe preguntarse en ese caso ¿cuál sería la base imponible sujeta a retención? Sin duda que debería calcularse el *grossing up* pero ampliando la pregunta, si este debería incluir el correspondiente al IG, y además en qué orden se aplicaría.

En este sentido, no debemos olvidar que esta problemática también resultó controvertida con el IVA, siendo una cuestión debatida por la doctrina¹⁶, el organismo de control¹⁷ y resuelta finalmente por nuestro máximo tribunal¹⁸, situación que amerita su consideración en las normas reglamentarias que se dicten¹⁹.

Si bien la norma está vigente desde el día de su publicación en el Boletín Oficial de la Provincia de Córdoba, se interpreta que el régimen bajo análisis no resulta de aplicación hasta que se dicten las normas que reglamentan su aplicación efectiva.

12 Marino, Virginia, "Régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la adquisición de contenido digital web para entretenimiento audiovisual", Práctica Integral Buenos Aires, Ed. Errepar, 10/14.

13 Decreto 1205/15, artículos 311 a 320.

14 El artículo 9 de la ley 23.548 (Ley de Coparticipación Federal) establece que el ISIB debe respetar el principio de territorialidad.

15 El régimen no resulta aplicable cuando se trate de locadores que revistan la condición de consumidor final, y/o la contratación no se encuentre afectada a una actividad económica con o sin fines de lucro.

16 Cogorno, Juan P. y Expósito, Enrique E., "El caso de la importación de servicios en el IVA y el *grossing up* de ganancias", Práctica y Actualidad Tributaria, Ed. Errepar, 2/07, 571.

17 Actuación DI ATEC 1919/01 del Departamento de Operaciones Internacionales, citado por la Sala A del TFN en "Pluspetrol SA", 22/9/05.

18 CSJN, "Puentes del Litoral SA", 22/8/14.

19 Farina, Gustavo A., "Provincia de Córdoba, Ingresos Brutos. Nuevo Régimen de retención a beneficiarios del exterior", Práctica Integral Córdoba, Ed. Errepar, 12/2015.

II. ADQUISICIÓN Y VENTA DE BIENES EN EL EXTERIOR

Otra cuestión que merece el análisis y que oportunamente fue tratada por Gebhardt y Malvitano²⁰ y por Caranta²¹, respectivamente, es la referida a los informes 19/12²² y 2/14²³ de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) referidos al tratamiento de los ingresos derivados de la compra de bienes en el exterior para su venta fuera del país.

En el primero de los Informes citados, se consultó respecto del tratamiento que corresponde otorgar frente al gravamen a operaciones de venta de bienes a clientes del exterior por parte de un sujeto local. La consultante explica que desarrolla, en el país, las actividades de fabricación de productos plásticos, venta al por mayor de mercaderías, y prestación de servicios de financiación y que "...determina e ingresa el impuesto en los términos del Convenio Multilateral".

Asimismo, expresa que, de manera independiente, ha comenzado a realizar operaciones de compra y venta de mercaderías en el exterior.

Esto último deriva, a su criterio, en una situación particular por cuanto, "... siendo contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, emprende operaciones (en forma íntegra) fuera de la República Argentina". Más concretamente, manifiesta que practica el comercio en el exterior de forma tal que: "... compra bienes a sus fabricantes en el exterior...", con la finalidad de "...vender a clientes situados en el exterior". Por lo tanto, la mercadería es adquirida y entregada en el extranjero y en ningún caso es nacionalizada.

Queda claro entonces que la mercadería en cuestión se adquiere y también se entrega en el extranjero sin que en ningún caso se produzca su nacionalización. La operación se materializa a partir de que el cliente identifica el producto y su precio en catálogos que aparecen en el sitio web de la empresa, y realiza su pedido. Luego, el comprador del país envía la orden de compra al proveedor del exterior, quien entrega la mercadería en forma directa al consumidor del exterior, sin intervención de la empresa local.

El vendedor del país emite al consumidor la correspondiente factura tipo "E" y este el respectivo pago. Por último, se produce el correspondiente cobro del consumidor del exterior y el respectivo pago al proveedor del exterior.

Sobre la base de la descripción de los hechos y en lo que aquí nos interesa, el informe considera que:

- En primer lugar, que la actividad en cuestión es desarrollada por la empresa desde sus oficinas ubicadas en el país, a partir de lo cual concluye que existe sustento territorial local, correspondiendo aplicar las normas del Convenio Multilateral, atendiendo al desarrollo por parte del contribuyente de otras actividades interjurisdiccionales.
- Sostiene además el organismo de control que la modalidad operativa examinada "no resulta de ningún modo equiparable a la actividad de importar y luego exportar mercadería".
- Además expresa que "no debe perderse de vista que, en este último caso, a los fines de la procedencia de la exclusión prevista en el artículo 186, inciso d), del Código Fiscal t.o. 2011, se está en presencia de mercadería que conforma la circulación económica interna de bienes".
- Por último y a los fines de la atribución de los ingresos, sostiene ARBA que es razonable adoptar un criterio que considere la jurisdicción local en la cual se desarrolla y concreta la gestión comercial de compra y venta de los bienes.

Por su parte, en el informe 2/14, la consultante explica que integra un **grupo** cuya casa matriz se encuentra en Israel, y que su actividad en el país se centra en tareas de "...instalación, mantenimiento y venta de equipos de comunicación vía satélite y sistemas de radiotransmisión...", por las cuales determina e ingresa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen general del Convenio Multilateral previsto en su artículo 2.

Expone que la consulta refiere al tratamiento impositivo a dar a los ingresos provenientes de las operaciones de compraventa en el exterior, de radios, microondas digitales, antenas, cables y accesorios, los que a su juicio no integran la base imponible.

20 Gebhardt, Jorge y Malvitano, Rubén, "Actividades sin Nexo Territorial frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Doctrina Tributaria Errepar, 3/2014.

21 Caranta, Martín R., "Tratamiento de los ingresos obtenidos en el exterior", Doctrina Tributaria Errepar, 4/2014.

22 Informe del DTT ARBA 19/12, 6/6/12.

23 Informe del DTT ARBA 1/14, 12/2/14.

Más concretamente, describe:

- a) Los proveedores de dichos productos son una firma (ubicada en Noruega y su accionista principal con el 95% de participación), y otra, ubicada en Israel.
- b) Los clientes (compradores) habituales son "AA SA" y "BB SA", ambos con domicilio fiscal en Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- c) El cliente emite una orden de compra a "CC SA" por el producto elegido, el que deberá ser entregado en el extranjero bajo la condición FCA (Free Carrier). Esta condición implica que el vendedor conviene con el comprador el punto de entrega en el país de origen, al transportista designado por este, haciéndose cargo (el vendedor) de los costos insumidos hasta el mismo.
- d) "CC SA", a su vez, emite también una orden de compra a alguno de los proveedores del exterior ya referidos (inciso a) bajo la condición FCA.
- e) El proveedor del exterior emite una factura de venta a "CC SA" bajo modalidad FCA y entrega el producto en el exterior.
- f) "CC SA" confecciona al cliente (comprador) una Factura A (sin IVA) con la condición de cobro y entrega convenida.
- g) El cobro de la factura se efectúa mediante depósito en cuenta bancaria de "CC SA" en una entidad bancaria, en Argentina. Por su parte, el pago al proveedor del exterior se realiza mediante transferencia bancaria al exterior. Ambas operaciones se realizan conforme lo establecen las normas del Banco Central de la República Argentina (BCRA)²⁴.

A partir de ello, plantea sus dudas sobre el tratamiento impositivo que corresponde aplicar a tales operaciones y expone los fundamentos por los cuales entiende que no se encuentran alcanzadas por el gravamen provincial. Así, destaca:

- "CC SA" no importa ni nacionaliza los productos objetos de tales ventas.
- "... tanto la compra como la entrega se realizan fuera del territorio provincial, más aún, fuera del territorio argentino..." por lo que, a su entender, no existe el sustento territorial en la provincia de Buenos Aires tal como lo requiere la definición del "hecho imponible" dada por el Código Fiscal (artículo 182, ley 10.397, t.o. 2011 y modif.).
- Las operaciones "... no están alcanzadas por el ISIB de la provincia por cuanto la concertación como la ejecución de aquellas se realiza fuera del ámbito espacial local, en donde tampoco se producen gastos que pudieran computarse a los efectos de la liquidación".
- Ante la ausencia de sustento territorial, la facturación se realiza sin IVA porque este impuesto grava "... las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el país..." "Existe una correlación y simetría entre el IVA y el ISIB; quedando así demostrada la ausencia de territorialidad en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires..."
- "...el contrato tiene las características de aquel realizado entre presentes, sin embargo si tuviera que asignarse dicha venta a una jurisdicción provincial, no podría ser al lugar de utilización económica de los bienes, siendo el único lugar conocido el de entrega, y ese lugar, es en el extranjero".
- La actividad descripta no encuadra dentro de las conclusiones arribadas por ARBA en el informe 19/12, porque en el presente caso existen otros elementos para ponderar. En especial el hecho de que "... la concertación se efectúa entre presentes en la CABA y no vía internet y que la ejecución del contrato, es decir, la actividad en cuestión se materializa totalmente en el exterior sin punto de conexión con el territorio provincial ni nacional".

En opinión de la ARBA, no se advierte que exista alguna cuestión sustancial que diferencie la operatoria traída a consideración, de la analizada en oportunidad de emitir el informe 19/12 citado por la consultante, en el que se concluyó afirmativamente sobre la procedencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Considera el citado organismo que puede ser definida en los mismos términos que la implicada en el pronunciamiento referido: "La operatoria comercial llevada a cabo por el consultante desde sus oficinas con asiento en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, consistente en la compra de bienes en el exterior para su venta también en el extranjero...".

24 Comunicación A 3616, del BCRA, 30/5/02.

En consecuencia, le son aplicables la totalidad de los conceptos y características destacados en el citado antecedente y que, a criterio de esta dependencia, permitieron realizar el encuadre de la operatoria y del contribuyente en el impuesto en cuestión y en el marco del Convenio Multilateral.

Sin perjuicio de remitirse a lo dicho expresamente en el informe 19/12, se reproducen aquí –resumidamente– los conceptos que permitieron arribar a la conclusión precedentemente expuesta:

- a) *La actividad en cuestión, es desarrollada por la empresa desde sus oficinas ubicadas en el país.*
- b) *La empresa... es contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y liquida el mismo bajo las normas del Convenio Multilateral. Tiene sede en CABA y, además de otras jurisdicciones, está inscripto en la provincia de Buenos Aires.*
- c) *...las operaciones traídas a consideración no se corresponden con ningún Régimen Especial, por lo que también sus ingresos deben ser atribuidos conforme el Régimen General...*
- d) *El criterio avalado por los Organismos del Convenio a los fines de la liquidación..., es el denominado –o conocido– como "Convenio Sujeto"...*

Hasta aquí, y contrariando la postura del presentante, puede concluirse inexorablemente lo siguiente:

...a) *Existe sustento territorial en el país... Las operaciones en cuestión, son parte de la actividad realizada por la empresa, en el país y, por ello, resultan alcanzadas por las normas del Convenio Multilateral.*

b) *Corresponde, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que los ingresos de la empresa consultante sean atribuidos entre las jurisdicciones intervenientes... en la búsqueda de un mecanismo de atribución de ingresos..., se aprecia razonable, en esta instancia, la aplicación de un criterio que tenga en cuenta la jurisdicción local vehículo de la concreción de la operatoria tratada.*

A lo resaltado cabe agregar que, en el caso, es la propia consultante quien da cuenta del carácter “presencial” de la concertación de las operaciones en el país –específicamente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires–.

Respecto de la pretendida analogía entre el IVA y el ISIB, el organismo de control destaca que no concuerda con el razonamiento del consultante; respecto del primero considera que el hecho generados está representado en las operaciones de “... ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país...” [cfr. artículo 1, inciso a), de la ley 20.631, t.o. 1997 y modif.]; en tanto que con referencia al segundo considera que el hecho generador está representado en “... el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión...o del cualquier otra actividad...”, lo cual implica no tomar en consideración la ubicación de los bienes (tal como lo hace el IVA) cuando de lo que se trata es de la comercialización de cosas muebles. Lo relevante es que exista actividad al respecto (cfr. artículos 182 a 186 del Código Fiscal –ley 10.397, t.o. 2011 y modif.–) y, con relación a las operaciones aquí tratadas, ello acontece también en el territorio nacional.

Coincido con Caranta²⁵ en los aspectos vinculados con la potestad tributaria de las provincias y con la falta de adecuación de la postura oficial respecto de lo establecido por las normas de aplicación del CM en especial con lo previsto en la resolución general 83/02, que tan claramente desarrollara.

No existen dudas en cuanto a la existencia de actividad jurisdiccional con el correspondiente sustento territorial generado, no obstante la cuestión a dilucidar consiste en determinar cuál es el hecho imponible alcanzado y, en consecuencia, cómo se mide la base imponible sometida al tributo en cuestión.

Estimo que existen dos alternativas para determinar la incidencia tributaria respecto de la operatoria desarrollada:

- a) Considerar que se trata de una simple operación de compraventa realizada en el exterior, siendo los gastos realizados para concretarla el sustento territorial en el país. Su representatividad quedará manifestada en el coeficiente de gastos y por ende en el coeficiente unificado que se aplicará sobre los ingresos de cada período fiscal que se liquide, sin considerar como tales a las operaciones de esta naturaleza. Coincidimos con la opinión de que no se trata de operaciones de exportación.
- b) Considerar que por aplicación del principio de la realidad económica se trata de operaciones de “intermediación”, siendo la base imponible la diferencia entre el precio fijado por el proveedor del exterior y el solicitado al cliente del exterior. Dicho monto representa la base imponible gravada, que se atribuirá en un 20% al lugar donde está la administración y un 80% al lugar en que se encuentran ubicados

25 Ob. cit. en nota 24.

los bienes, que es en el domicilio del proveedor, y que, por ende, quedan fuera del ámbito de imposición. No se trata de operaciones de exportación.

III. OPERACIONES DE EXPORTACIÓN

III.1. El tratamiento de las operaciones de rancho

En fecha reciente, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata²⁶ dictó sentencia en autos "Massalin Particulares SA c/Fisco de la Provincia de Buenos", en la cual resolvió por mayoría dos cuestiones controvertidas vinculadas a:

- a) Gravabilidad de las operaciones de rancho.
- b) La no computabilidad del gasto vinculado al pago de regalías al exterior.

Respecto del primer punto, en primera instancia el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires (TFA PBA) confirmó la pretensión fiscal en lo relativo al ajuste del ISIB al considerar que el aprovisionamiento de rancho no constituye una operación de exportación en los términos del inciso d) del artículo 186 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (CF PBA).

Debe considerarse que en el texto actual –vigente desde el 1/1/12– el inciso d) del citado artículo establece que

"No constituyen actividad gravada con este impuesto:

...d) Las exportaciones a terceros países, de:

1) Mercaderías, de conformidad a la definición, mecanismos y procedimientos establecidos en la legislación nacional, y aplicados por las oficinas que integran el servicio aduanero. No se encuentra alcanzada por esta previsión las actividades conexas de: transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza..."

Respecto del anterior texto, el citado inciso d) comprendía la siguiente situación: *"... d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y servicios no financieros, efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas"*.

Con la modificación al inciso a través de la incorporación del término "exportación a terceros países" de mercaderías con la concepción definida en la legislación nacional, se pretende aventar la posibilidad de considerar como exportación los bienes comprendidos en las operaciones de rancho.

Dicha reforma implica el reconocimiento tácito de que en la amplitud del término utilizado se admite la consideración de que las operaciones de rancho quedaban incluidas como exportación.

Ahora bien, corresponde analizar si las incorporaciones realizadas a la norma excluyen a las mismas. A este respecto corresponde considerar que el artículo 9 del Código Aduanero (CAD) define a la exportación como "la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero".

El artículo 511 del CAD establece que *"...la solicitud para cargar mercadería con destino a rancho, provisiones de a bordo o suministros en un medio de transporte, nacional o extranjero, que debiere salir del territorio aduanero, debe formalizarse ante el servicio aduanero mediante declaración escrita. No obstante, la reglamentación podrá exceptuar de lo dispuesto en este artículo al rancho, provisiones de a bordo o suministros del medio de transporte que hiciere transporte de removido"*, la que deberá cumplir con los requisitos y formalidades que establezca la autoridad aduanera (artículo 512).

A su vez, el artículo 513 del CAD le atribuye el carácter de exportación para consumo y, como tal, exenta del pago de los tributos que la gravaren a la mercadería cargada en un medio de transporte nacional o extranjero que debiere salir del territorio aduanero. Queda comprendida en dicho concepto –rancho– las provisiones de a bordo o suministros.

En la Sección IV del CAD referida a "Exportación", el Título I describe a las "Destinaciones de Exportación" y, en las Disposiciones Generales del Capítulo Primero, el artículo 330 define el concepto de libramiento, entendiéndose como tal el acto por el cual el servicio aduanero autoriza la salida con destino al exterior, de la mercadería objeto de despacho.

²⁶ CACA La Plata, "Massalin Particulares SA c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Recurso directo Tribunal de Apelación Fiscal", 10/11/15.

Dicha mercadería –acorde con lo dispuesto en el artículo 331 del citado código– puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero, estableciendo el artículo 332 las formalidades de la solicitud de destinación de exportación para consumo, de manera que permita al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate, a los fines de permitir la correcta aplicación del régimen tributario, en lo que aquí respecta.

También la AFIP reglamentó la instrumentación aduanera de estas operaciones de rancho mediante las resoluciones generales 1801 y 3548/13, estableciendo en el punto 1.6 del Anexo I de esta última que tramitará conforme lo establece la resolución general 1921/05 referidas a las destinaciones definitivas de exportación para consumo.

A modo de comentario, es importante señalar que el decreto reglamentario 1205/15 del Código Fiscal de la Provincia de Córdoba establece respecto de las operaciones de rancho y aprovisionamiento de medios de transporte internacional, en su artículo 126, que no se consideran computables –acorde con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 212 del Código Tributario Provincial– cuando los proveedores en tales operaciones cumplimenten, en forma concurrente, las siguientes condiciones: a) que efectivamente asuman la calidad de exportadores; b) que se cumplan los requisitos y efectúen los trámites aduaneros exigidos de acuerdo con las normas vigentes en la materia.

Siguiendo con el análisis y en este contexto, el tratamiento atribuido a este tipo de operaciones tanto por el CAD como por las normas que regulan su tramitación aduanera fundamenta nuestra opinión en cuanto a que las operaciones de rancho revisten el carácter de operaciones de exportación, situación que se ve reforzada en virtud de la prohibición constitucional de gravar las Provincias el comercio exterior.

Nuestra Carta Magna centraliza dicha potestad en el Estado Nacional –artículos 4 y 75, inciso 1)–, más allá de que el CF PBA en su artículo 186, inciso d), excluye del concepto de exportación a las actividades conexas que revisten la condición de gravadas por el tributo en la medida en que sean realizadas en el ámbito de dicha jurisdicción, tal como acontece con el transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza.

Por último, nuestro máximo tribunal se consideró competente para el tratamiento de la “Acción Declarativa de Certeza” presentada por Shell SA, que se encontraba exenta del ISIB en la PBA, con respecto a la venta de combustible, que realizaba para el aprovisionamiento de buques o aeronaves, destinado al transporte internacional de carga y/o de pasajeros, comprendidas en las operaciones de “rancho”.

El beneficio estaba explícitamente contemplado en el artículo 207, inciso t), del Código Fiscal y fue oportunamente derogado para el ejercicio fiscal 2015 por la ley impositiva 14.653.

No obstante la derogación indicada, la contribuyente mantuvo el tratamiento atribuido antes de la reforma y continuó con la exclusión en sus bases imponibles de esos ingresos, entendiendo que alcanzar con el tributo las operaciones “de rancho” era contrario a la CN, dado que violentaba lo dispuesto por los artículos 75, incisos 1), 2), 12), 13) y 18) de la referida norma.

Justificó su accionar en el entendimiento de que el propio artículo 186 inciso d) del Código Fiscal disponía la exclusión del tributo en sintonía con el artículo 513 del CAD.

En este contexto, la contribuyente promovió en la instancia originaria de la CSJN, una acción declarativa de inconstitucionalidad en los términos del artículo 322 del CPCCN contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que se declarara la ilegalidad e inconstitucionalidad de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos estas entradas, ya que se había dejado sin efecto la exención.

A la vez, planteó una medida cautelar solicitando que se le permitiera mantener el criterio previsto en la norma anterior hasta tanto se dictara sentencia.

Si bien en su dictamen la PGN no se expidió sobre la medida cautelar ni sobre el fondo del asunto –situación que quedó postergada para el momento en que se abordase en la etapa procesal correspondiente– concluyó que el caso debía ser atendido por la CSJN, reconociendo la competencia originaria.

Consideró que la causa revestía manifiesto contenido federal (inciso 1 del artículo 2 de la ley 48) dado que se fundaba en prescripciones constitucionales de carácter nacional, tales como los incisos 13 y 18 del artículo 75 de la Ley Fundamental, más allá de que existían preceptos normativos locales que debían ser examinados.

Una cuestión importante a considerar es que la PGN se expidió por la apertura de la competencia del máximo tribunal sin que existiera una determinación impositiva que intimase el pago del tributo, y más

aún, siendo que en ese momento, no existía un procedimiento de apertura de fiscalización que aventara el riesgo inminente por un “acto en ciernes”²⁷.

Para el caso de que la CSJN se declarara definitivamente competente, es de prever que atento a la verosimilitud del planteo, la demanda debería prosperar máxime considerando el antecedente Aerolíneas Argentina²⁸.

Respecto de la prevalencia de lo establecido en los códigos de fondos –en este caso el Código Aduanero (CA)– por sobre lo previsto al respecto en los Códigos provinciales desde 1882 nuestro máximo tribunal viene sosteniendo dicha postura por sobre las normas de carácter jurisdiccional²⁹. En aquella lejana instancia sostuvo que las leyes que, consecuentes con la Constitución, dictara el Congreso, eran supremas para toda la Nación y las autoridades de cada provincia estaban obligadas a conformarse con ellas, no obstante cualquier disposición en contrario que contuvieran las leyes o constituciones provinciales (artículo 31, CN).

En 1957³⁰, nuestro máximo tribunal ratificó la postura indicada previamente. En este caso, reconoció la separación de poderes en el sentido de que la policía del comercio y la producción local le correspondía a las provincias; en tanto que a la Nación, solamente le concernía legislar sobre actividades interiores de las provincias susceptibles de menoscabar u obstruir el comercio interprovincial y exterior o perturbar el bienestar general en el orden nacional.

En este aspecto, dijo que la Nación no puede estorbar a las provincias en el ejercicio de aquellos poderes que no han delegado o reservado, porque por esa vía podría anularlos.

En aquella oportunidad, el Procurador General de la Nación (PGN) sostuvo que el principio del artículo 31 de la Constitución Nacional no significaba que todas las leyes dictadas por el Congreso tenían carácter de supremas, cualesquiera que fuesen las disposiciones en contrario de las leyes provinciales: lo eran si habían sido sancionadas como consecuencia de los poderes que la Constitución había conferido al Congreso. Las provincias conservaban su soberanía absoluta en todo lo relativo a poderes no delegados a la Nación.

Agregó que el Gobierno Federal era un gobierno de poderes delegados; no tenía autoridad alguna que no le hubiera sido atribuida por el instrumento público que lo creó. Los poderes nacionales no podían válidamente ensanchar la esfera limitada que la Constitución les ha trazado.

Es así que los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso de la Nación expresamente un exclusivo poder o si el ejercicio ha sido expresamente prohibido a las provincias. Fueras de esos casos, las provincias retienen una autoridad concurrente con el Congreso.

Ya en los últimos años, se reafirma el criterio indicado a partir de “Filcrosa”³¹, en el que la Corte estableció que los poderes de las provincias son: 1) originarios, y 2) indefinidos; en tanto que los delegados a la Nación son: 1) definidos, y 2) expresos.

La facultad del Congreso de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer formalidades para concretar los derechos, incluyendo legislar de manera uniforme sobre la prescripción; y las provincias carecen de facultades para establecer normas apartándose de la legislación de fondo.

Sentenció que no basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo, sino que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional y no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con los códigos de fondo.

27 CSJN, “Expreso Lomas SA c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa”, 31/5/05; “Empresa Ciudad de Gualeguaychú SRL c/Entre Ríos, Provincia de s/acción declarativa”, 13/9/05, entre otras.

28 CSJN, “Aerolíneas Argentinas SA c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de certeza”, 21/4/15.

29 CSJN, “Sucesión de Tomasa Vélez Sarsfield c/Provincia de Buenos Aires (Consejo de Educación)”, 19/11/1882.

30 CSJN, “Giménez Vargas Hnos. SCEL c/Poder Ejecutivo Provincia de Mendoza”, 9/12/57.

31 CSJN, “Filcrosa SA s/Quiebra. Incidente de verificación de municipalidad de Avellaneda”, 30/9/03.

Tal situación se reitera en "Bruno, Juan Carlos c/Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad"³², "Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés"³³, "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/Apremio"³⁴.

En lo que respecta al segundo punto, también el TFA PBA consideró que no revisten la condición de gasto computable a los fines de la determinación del coeficiente unificado los pagos en concepto de regalías porque no son representativos o útiles para medir el volumen de la actividad desarrollada por Massalin Particulares SA (MPSA).

- 32 CSJN, "Bruno, Juan Carlos c/Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad", 6/10/09: La Corte hizo lugar a la demanda de repetición contra la Provincia de Buenos Aires por el impuesto al servicio de electricidad y gravamen adicional, por estar en colisión con el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Se aplicó el plazo decenal de prescripción del Código Civil, pues las normas locales deben adecuarse a las leyes sustantivas del Congreso de la Nación y no pueden derogarlas sin violentar las facultades exclusivas de la Nación en una materia como los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores, y en especial en los modos extintivos como la prescripción, que le es privativa por ser legislación común prevista en el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional. La Provincia de Buenos Aires opuso la defensa de prescripción por haber transcurrido 5 años, plazo previsto tanto en los artículos 118 y 119 de la ley provincial 10.937 como en los artículos 56 y 61 de la ley nacional 11.683. El contribuyente reclamó el rechazo de la excepción de prescripción sobre la base de la inaplicabilidad de la legislación local y formula que corresponde considerar el plazo decenal del artículo 4023 del entonces Código Civil. Este juicio resulta de competencia originaria de la Corte y ella considera aplicable el plazo decenal de prescripción del Código Civil, pues las normas locales deben adecuarse a las leyes sustantivas del Congreso de la Nación. El plazo quinquenal de prescripción del artículo 56 de la ley 11.683 resulta inaplicable a la repetición de tributos provinciales, pues se trata de naturaleza federal o local nacional. La circunstancia de que la ley 11.683 modifique el régimen de derecho común no excede de su limitado ámbito de aplicación. La exigencia de unidad normativa no alcanza a las leyes federales.
- 33 CSJN, "Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés", 1/11/11: Son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil: las provincias carecen de facultades para establecer normas apartándose de la legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local. En disidencia, los doctores Petracchi y Maqueda sostuvieron que, toda vez que con relación al plazo de prescripción en materia tributaria, la Nación entendió necesario modificar o precisar el previsto en el artículo 4027, inciso 3), del Código Civil, elementales razones de equidad impiden exigir a los estados provinciales un comportamiento distinto. La Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y había rechazado la presente ejecución fiscal por el impuesto de infraestructura social. Sostuvo que el contradictorio se ceñía a determinar lo siguiente:
- qué plazo de prescripción debía aplicarse, y
 - si tal aplicación debía hacerse conforme a lo establecido en el código tributario provincial o a las normas del Código Civil.
- Así, concluye que, conforme a la doctrina emanada de precedentes de la CSJN, correspondía tomar en cuenta lo establecido por el derecho común y estar, entonces, al plazo quinquenal. El Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba –por mayoría– anuló la sentencia, expresando que lo que aquí debía determinarse era el momento a partir del cual comenzaba a correr el plazo de la prescripción. Consignó que lo normado por el artículo 91 del Código Tributario entonces vigente guardaba homogeneidad con el artículo 57 de la ley 11.683, en cuanto fijaba que el plazo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de los gravámenes se iniciaba el 1 de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento. Por lo tanto, ante la existencia de un régimen legal especial aplicable, no correspondía subsumir la cuestión en normas de derecho común. La procuradora general de la Nación precisó que el punto en litigio se circunscribe a dilucidar si el Código Tributario local puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, regulado en el artículo 3956 del Código Civil. Esta cuestión –análoga a anteriores resueltas– lleva a que de la *ratio decidendi* de tales fallos se colige que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso de la Nación, tampoco la tendrían para modificar la forma en que este fijó su cómputo. La Corte revoca la sentencia.
- 34 CSJN, "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/Herrmann, Alejandro Enrique s/Apremio", 11/2/14: En este caso se trataba de una ejecución fiscal por el impuesto automotor. La Corte decidió revocar la sentencia porque se fundó en las normas provinciales en lugar de las nacionales en materia de prescripción de obligaciones tributarias locales, por aplicación del artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional. Ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil, ya que no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho.

Si bien esta jurisprudencia está en línea con lo que vienen sosteniendo los organismos del CM – Comisión Arbitral³⁵ y Plenaria³⁶–, consideramos que en ciertas ocasiones revisten la condición de gasto computable, sustentando nuestra postura en la siguiente argumentación.

Oportunamente, la CA –refiriéndose al artículo 3 del CM– sostuvo “...si un gasto no está expresamente nominado en ninguna de las dos categorías que menciona –gastos computables y gastos no computables–, debe considerarse computable. Ello, por cuanto los primeros se citan a título enunciativo –‘así se computarán’– mientras que los segundos se mencionan en forma taxativa –‘no se computarán’–, es decir que mientras se utiliza la forma imperativa para estos últimos, se recurre a una forma indicativa para los computables.

En consecuencia –dijo al resolver el caso– que al no estar las regalías hidrocarburíferas expresamente enunciadas como gastos no computables, corresponde integrarlas para determinar el coeficiente de atribución a los efectos del Convenio Multilateral³⁷.

Ahora bien, tratándose de regalías que generan un gasto originado en una contraprestación por el uso de una marca cuya medición es en función de unidades vendidas (por ejemplo) representan a mi criterio un parámetro que permite medir acabadamente la actividad en una jurisdicción determinada.

Cabría preguntarse entonces: si no es una regalía hidrocarburífera ¿cuál es el sustento factico-jurídico que impide al caso planteado su consideración como gasto computable, siendo que la propia CA reconoció tal carácter a aquellos gastos que no se encuentran comprendidos en el detalle descriptivo de los incisos a) al f) del artículo 3 del referido CM, que además, cumplen con las dos condiciones esenciales y propias de los gastos, como son: a) su vinculación con la actividad gravada, y b) que permitan medir la actividad desarrollada en una jurisdicción determinada?

En mi opinión, las regalías indicadas resultan claramente computable como gastos.

III.2. Exportación de servicios

Con respecto a las operaciones de exportación de bienes y servicios, mucho se ha escrito con referencia a la distinción que se marca entre ambas en lo que hace a la no gravabilidad de las primeras en detrimento de las segundas. No obstante, esta situación se va superando paulatinamente al ampliar la no gravabilidad a ambos tipos de operaciones, aunque con algunas distinciones que corresponde destacar respecto del tratamiento que le atribuyeron las distintas jurisdicciones³⁸.

En efecto, cuando la limitación de la no gravabilidad se supedita al cumplimiento de una condición futura que resulta en muchos casos no solo incontrolable por parte del exportador de servicios, sino que además por una cuestión de estrategia comercial es improbable que le sea revelada al momento en que lo contratan, se constituye en una amenaza latente más aún que en una limitación soslayada.

En la PBA, el inciso d) del artículo 186 establece que no constituyen actividad gravada con este impuesto: d) Las exportaciones a terceros países, de: 2) Servicios no financieros, siempre que se trate de aquellos realizados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. El Poder Ejecutivo, a través de la pertinente reglamentación, establecerá el alcance de la presente exclusión, así como los servicios que resultarán comprendidos de conformidad con lo previsto en el nomenclador de actividades para los ingresos brutos.

Si bien la norma en cuestión no se encuentra reglamentada, a la fecha, la ARBA expresó su opinión a través de informes técnicos en los que establece las condiciones que rigen para el encuadramiento de los servicios. A tal efecto, en el informe técnico 18/15, estableció que además del requisito de que se trate de un servicio prestado en el país cuya utilización o efecto se produzca en el exterior, se agregó el hecho de que el destinatario del exterior no desarrolle actividad en sede del prestador porque, en tal caso, el servicio no solo se prestaría en el país, sino que también se utilizaría de manera efectiva en la misma jurisdicción.

35 CA, resolución 26/16, “Cepas Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires”; resolución 1/15, “Ford Argentina SA c/Provincia de Buenos Aires”.

36 CP, resolución 34/15, “Ford Argentina SA”.

37 CA, resolución 55/12, “Sinopec Argentina Exploration and Production inciso Sucursal Argentina - Ex Occidental Argentina Exploration and Production Inc. c/Provincia del Chubut”; CP, resolución 34/13, mantuvo el criterio de la CA. Además, esta CP ya se ha pronunciado en los precedentes citados por la Provincia del Chubut (expediente CM 742/08 YPF c/Provincia de Salta –resolución CP 24/10– y expediente CM YPF c/Provincia Tierra del Fuego –resolución CP 23/11–) a los que cabe remitirse *brevitatis causae*.

38 Hacer referencia a la limitación del destino final de la prestación al exterior.

Por el mismo motivo, el prestador no debe actuar en representación o por cuenta y orden del prestatario, asumiendo obligaciones y responsabilidades que son propias del prestatario”.

En el informe 145/13 se estableció que se verificaba la exportación de servicios cuando la correspondiente prestación se desarrollaba en el país, pero su efecto o aplicación se producía en el exterior.

En el informe 51/11 se acentuó “...que quien presta un servicio en sede local cuya explotación, efecto o aplicación se desarrolla en otro país, está llevando a cabo una actividad calificable de ‘exportación’”.

En la CABA, el inciso 21) del artículo 179 del CF establece que están exentos los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior. Luego, la resolución AGIP 288/10 resolvió por vía de interpretación la falta de claridad del texto principal estableciendo que la exención se aplica para los ingresos obtenidos por aquellas prestaciones o servicios efectuados en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

El informe técnico 169/11 limita la exención para los casos de que se trate de una mera intermediación de servicios prestados en el país para ser utilizados en el exterior, sino que debe tratarse del efectivo prestador.

En la Provincia de Córdoba, el CF establece en el inciso g) del artículo 212 que no son computables los ingresos provenientes de las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos o mercaderías, locación de obra y/o prestación de servicios, efectuadas al exterior o a una zona franca, por el exportador, locador o prestador establecido en el territorio aduanero general o especial, con sujeción a las normas específicas en materia aduanera.

Dicha normativa fue reglamentada a través del decreto 1205/1215 que, al efecto, estableció en el artículo 124 que los ingresos provenientes de prestaciones de servicios se considerarán como operación de exportación, en los términos del inciso g) del artículo 212 del Código Tributario Provincial, cuando dicha prestación sea realizada en el país y su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior o en una zona franca, aclarando en el artículo 125 que no se encuentran comprendidos en el referido inciso g) de la norma principal las actividades conexas a la exportación tales como transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza.

Cabe destacar que la ausencia de un criterio común en el tratamiento que dispensa cada una de las jurisdicciones provinciales a la exportación de servicios no solo genera incertidumbre y confusión al momento de liquidar el tributo, sino que además dificulta la aplicación del CM dado que difiere la consideración del ingreso bruto al momento de determinar los coeficientes correspondiente se trate de un concepto exento o no computable.

V. CONCLUSIONES

V.1. Importación de servicios. Servicios prestados por sujetos del exterior con sustento territorial suficiente

El vacío normativo existente en la mayoría de las jurisdicciones y las dificultades que se presentan para individualizar estas operaciones colaboran para que la omisión tributaria quede al margen del alcance del control jurisdiccional.

Considerando el aspecto territorial del ISIB, no existen dudas de que el régimen debería contemplar la situación de aquellos sujetos del exterior que desarrollan una actividad económica en el país que se encuentra inmersa en la definición del hecho imponible, ya sea que la misma se desarrolle en forma permanente o transitoria.

Así también, el régimen debería contemplar aquellas operaciones de importación de servicios realizadas por sujetos del país a sujetos del exterior que representen para estos últimos el desarrollo de actividad territorial.

Además, debería considerarse la regulación en los distintos códigos fiscales de la figura del responsable sustituto, como así también de la aplicación del *grossing up* para los casos en que el contribuyente del país asume a su costo la carga tributaria del sujeto del exterior.

V.2. Adquisición y venta de bienes en el exterior

La globalización de las operaciones comerciales exige un esfuerzo especial al momento de determinar el criterio aplicable en el ISIB respecto de aquellas operaciones realizadas en el exterior.

Este problema se plantea fundamentalmente por la contraposición que se genera al pretender aplicar un impuesto de carácter territorial a operaciones desarrolladas en gran parte fuera del territorio.

En los casos analizados en el trabajo no existen dudas respecto de la existencia de actividad jurisdiccional con el correspondiente sustento territorial generado, no obstante que la transferencia de los bienes se desarrolla íntegramente fuera de la jurisdicción.

V.3. Respecto de las operaciones de rancho

Considerando lo dispuesto en el artículo 9 del CAD, que identifica las operaciones de rancho con las operaciones de exportación, conjuntamente con lo dispuesto en los artículos 511, 512 y 513 del referido texto legal; como así también lo sostenido por nuestro máximo tribunal en lo que respecta a la prevalencia de las normas contenidas en los códigos de fondo –en este caso, el Código Aduanero– respecto de lo establecido en las normas jurisdiccionales –en este caso, lo dispuesto en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires–, nos permite sustentar nuestra postura en el sentido de considerar tales operaciones comprendidas en el concepto de “exportación de bienes” y como tal no alcanzadas por el ISIB de dicha jurisdicción.

V.4. La consideración de cierto tipo de regalías como gasto computable

Siendo que tanto la CA como la CP –organismos de aplicación del CM– reconocieron que revisten la condición de “gastos computables” a los fines del CM todos aquellos que cumplen con las siguientes condiciones:

- a) No están considerados explícitamente como “gastos no computables” en la enunciación previstas en los incisos a) al f) del artículo 3 del CM.
- b) Están vinculados con la actividad del contribuyente en forma independiente del monto o representatividad que manifiesten respecto del conjunto de los gastos.
- c) Están destinados al desarrollo de actividad en una jurisdicción determinada.

Es importante diferenciar los distintos tipos de erogaciones realizadas en carácter de regalías, para determinar su computabilidad o como gasto a considerar en el armado de los coeficientes de distribución de base imponible.

Ya las resoluciones de los casos concretos planteados dilucidaron la situación de las regalías hidrocarburíferas, determinando su condición de gasto computable; sin embargo, a mi entender, tal situación no está clara respecto del resto de las regalías.

En efecto, considero que revisten la condición de gasto computable aquellas regalías determinadas en función de un porcentaje sobre el total de ventas porque en forma directa confirman el desarrollo de actividad en una determinada jurisdicción y demuestran a su vez una vinculación directa con la actividad del contribuyente.

V.5. Exportación de servicios

Cuando la no gravabilidad o la exención se encuentran supeditadas al cumplimiento de una condición futura cuyo cumplimiento en muchos casos resulta incontrolable para el exportador de servicios –ya sea porque resulta una cuestión imprevisible o, porque como estrategia comercial es improbable que le sea revelada al momento de la contratación– no puede constituirse en una amenaza latente que condicione el beneficio originalmente concedido por el legislador.

La condición de que el prestatario del exterior no desarrolle actividad en sede del prestador porque, en tal caso, el servicio no solo se prestaría en el país, sino que también se utilizaría de manera efectiva en la misma jurisdicción puede constituirse en una ficción si se aplica sin admitir prueba en contrario.

Además, la consideración como una actividad no gravada en ciertas jurisdicciones y como exenta en otras genera distorsiones e inequidades en la atribución de ingresos al momento de determinar los coeficientes de atribución de base imponible del CM.

Sería recomendable adoptar un criterio único en pos de la equidad, de la seguridad jurídica y de la simplicidad en la aplicación de las normas.

Tampoco podemos negar a esta altura que el ISIB grava el ejercicio de actividad en una determinada jurisdicción y que el monto total de ingresos representa únicamente la cuantificación del hecho imponible.

En este contexto, la cuestión a dilucidar consiste en determinar cuál es el hecho imponible alcanzado y cual es el criterio de medición de la base imponible sometida al tributo.

En mi opinión, existen dos alternativas para determinar la incidencia tributaria respecto de la operatoria desarrollada:

- a) Considerar que se trata de una simple operación de compraventa realizada en el exterior, siendo los gastos realizados para concretarla el sustento territorial en el país. Su representatividad quedará manifestada en el coeficiente de gastos y por ende en el coeficiente unificado que se aplicará sobre los ingresos de cada período fiscal que se liquide, sin considerar como tales a las operaciones de esta naturaleza. Coincidimos con la opinión de que no se trata de operaciones de exportación.
- b) Considerar que por aplicación del principio de la realidad económica se trata de operaciones de "intermediación", siendo la base imponible la diferencia entre el precio fijado por el proveedor del exterior y el solicitado al cliente del exterior. Dicho monto representa la base imponible gravada, que se atribuirá conforme lo establece el artículo 11 del CM. En este caso, la atribución correspondiente es un 20% al lugar donde está la administración y un 80% al lugar en que se encuentran ubicados los bienes, que es en el exterior, y por ende, quedan fuera del ámbito de imposición. No se trata de operaciones de exportación.

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO FRENTE AL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

ANABELLA KACENELSON y TOMÁS ALDERETE

I. INTRODUCCIÓN

Convocados por los lineamientos del Panel 1, surgidos de las pautas de relatoría de las III jornadas de tributación local organizadas por la AAEF, es que nos abocamos al análisis y desarrollo del tema de referencia¹.

Hace ya casi quince años –desde el momento de la derogación de la ley de convertibilidad 23.928²– que las preocupaciones cambiarias resurgieron (por la dependencia de dicha divisa para el funcionamiento de la economía, básicamente como instrumento de ahorro y elemento necesario para el comercio exterior) como uno de los principales parámetros de la macroeconomía, suscitando permanente interés y atención, por parte de los diversos agentes económicos involucrados.

En particular, en lo que respecta a nuestra área de especialización, la aparición de este tipo de resultados financieros ha provocado diversas cuestiones controvertidas en los impuestos que conforman la estructura del régimen tributario en nuestro país.

Así, en el Impuesto a las ganancias, ha cobrado especial interés el accionar del fisco nacional, cuestionando la deducción de las diferencias de cambio negativas generadas con motivo de préstamos obtenidos del exterior (bajo el argumento de desconocer que revisten la condición de verdaderos préstamos, sino que constituyen aportes de capital) reflejado en la reconocida instrucción 747/05. En el mismo sentido, pero más recientemente mediante la circular 5/14, por operaciones derivadas de dólar bolsa o dólar MEP, vinculada con la negociación de títulos públicos en moneda extranjera. Asimismo, y respecto de las diferencias de cambio positivas, generadas por la celebración de contratos de dólar futuro, la AFIP ha interpretado que las mismas se encuentran alcanzadas por el impuesto, para el caso de personas humanas incluso tratándose de una sola y única operación. Complementariamente, estableció el régimen de retención vigente sobre las mismas, a través del dictado de la resolución general 3818 (BO: 17/12/15), modificada posteriormente por la resolución general 3824 (BO: 23/12/15).

También ha sido objeto de pronunciamiento administrativo, así como de prestigiosas opiniones doctrinarias³, el tratamiento de las operaciones impactadas por la desvalorización de la moneda de curso legal, frente al impuesto al valor agregado.

No obstante, y yendo al objeto de este trabajo, en el ámbito de la tributación local, nos convoca un tema quizás no tan analizado⁴ pero no por ello menos conflictivo o de menor trascendencia, al constituir una importante fuente de controversia con los fiscos provinciales: la inclusión de las diferencias de cambio en el impuesto sobre los ingresos brutos.

A tal efecto, nuestro objetivo es el análisis de los fundamentos a favor y en contra de su gravabilidad, con el objeto de elaborar una conclusión al respecto. Cabe tener en cuenta para dicho análisis, la vigencia a partir del 1/8/15 de las disposiciones del nuevo código civil y comercial, aprobado por ley 26.994, en lo que respecta a las obligaciones en moneda extranjera.

1 Buenos Aires, 23 y 24 de junio de 2016, contando con la presencia de los distinguidos colegas: Miguel A. F. Di Mascio, en carácter de presidente del panel de referencia; Rodrigo Lema y Daniel Borrego en su coordinación general, y la relatoría a cargo de Martín Caranta.

2 Por ley 25.561 de Emergencia Pública y reforma del régimen cambiario (BO: 7/1/02).

3 Piccinelli, Oscar, "Las diferencias de cambio en el IVA a la luz de las causas 'Chryse' y 'Angulo'", Doctrina Tributaria Errepar, mayo 2014; Volman, Mario y García, Fernando, "Facturación en moneda extranjera. Novedades fiscales a la luz del nuevo Código Civil y Comercial", Doctrina Tributaria Errepar, noviembre 2015.

4 Borrego, Daniel, "Diferencias de Cambio y regalías en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social; Caranta, Martín, "Tratamiento fiscal de las diferencias de cambio positivas", Doctrina Tributaria Errepar, marzo 2016.

II. FUNDAMENTOS ACERCA DE LA IMPROCEDENCIA DE LA INCLUSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

En este apartado procuramos efectuar una recopilación, análisis y opinión de todos los antecedentes que propugnan la improcedencia de la gravabilidad en el impuesto sobre los ingresos brutos, de estos resultados financieros. Se basan en las siguientes cuestiones:

i) Ausencia de verificación del presupuesto objetivo del hecho imponible del tributo

En este punto, se destacan los argumentos de quienes entienden que la variación del tipo de cambio, que surge de una situación ajena a la actividad del contribuyente, no integra el hecho imponible, que alcanza el desarrollo de la actividad ejercida por el contribuyente a título oneroso y habitual, en el territorio de la jurisdicción provincial, puesto que “las diferencias de cambio no son producto de una actividad ni tienen el carácter de habituales; pretender gravarlas implica ir en contra del principio de reserva de ley.”⁵ En el mismo sentido, es de interés reflejar la opinión de quienes descartan “la existencia de una actividad realizada por el destinatario legal tributario que pueda indicar la existencia del hecho imponible”.⁶

Vinculada con esta cuestión, nos resultan sumamente ilustrativas las palabras de Bulit Goñi, respecto de que el ejercicio de la actividad –que es la noción central del hecho imponible del gravamen– comprende dos términos: “ejercicio” y “actividad”. Esto implica que debe existir un efectivo ejercicio de la actividad. El autor aclara a continuación que “estas precisiones pueden resultar ociosas si se considera que siempre el hecho imponible, en última realidad, no es un hecho sino un acto, no es un acontecimiento de la naturaleza supuesto y abstracto, sino un evento concreto protagonizado de manera efectiva por un sujeto concreto también. Sin embargo, la experiencia nos indica la conveniencia de hacer expresamente esta alusión...”⁷

Apreciamos como de suma utilidad el comentario transcripto, puesto que a nuestro criterio, resulta fundamental para analizar el tema que nos convoca y que nos permite interpretar que los ingresos por diferencias de cambio no participan de las características previamente descriptas, para encuadrar en la tipificación del hecho imponible del tributo en cuestión. Desde nuestra óptica, se carece de un efectivo ejercicio, existiendo únicamente una fluctuación de orden cambiario, totalmente ajena a la voluntad y actividad del sujeto pasivo.

Refuerzan esta conclusión, los argumentos de índole contable traídos a colación en el voto de una causa⁸ en la que se discutía el ajuste practicado por el fisco de la provincia de Buenos Aires, y que implicó el incremento de la base imponible como consecuencia de la inclusión de la diferencia de cambio. “Los ingresos representan aumentos de activos –o disminuciones de pasivos– y se originan en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en otras actividades que hacen al propósito del ente, en tanto que las ganancias son incrementos patrimoniales sin costo y las pérdidas reducciones del patrimonio que no están acompañadas por ingresos. En general, las ganancias y las pérdidas tienen su origen en hechos del contexto, como por ejemplo las variaciones (positivas o negativas) en los precios de mercado de bienes poseídos por el ente (materias primas, monedas extranjeras, acciones, títulos públicos u otros), etc.”

Así continúa explicando que, a partir de diciembre 2001, en el país “se ha desarrollado un proceso de devaluación de la moneda de curso legal frente a monedas extranjeras. En este caso se trata de una variación positiva para el recurrente. En el caso de una valorización de la moneda de curso legal, se trataría de una variación negativa.”

Esta fluctuación del valor de la moneda ha dado lugar a las diferencias de cambio en favor del recurrente, que originó a su vez, un incremento en su situación patrimonial.

Estos fundamentos permiten afirmar que las variaciones o fluctuaciones en el contexto, que originaron la ganancia que pretende alcanzar el fisco, tienen una causa diferente a la actividad desarrollada por el contribuyente, que constituye el objeto del tributo provincial.

5 Martín, Julián, “Nuevo código civil y comercial. Impactos Fiscales”, Doctrina Tributaria Errepar, abril 2016.

6 Caranta, Martín, “Tratamiento fiscal de las diferencias de cambio positivas”, Doctrina Tributaria Errepar, marzo 2016.

7 Bulit Goñi, Enrique G., *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. Depalma, 2^a ed., 1997, pág. 62.

8 Del voto en minoría del vocal instructor Dr. Luis A. Folino en la causa “Palmiotti, Luis Enrique”. Tribunal Fiscal de Apelaciones, Buenos Aires, Sala I, 12/2/10.

Por lo cual, sostener su gravabilidad importaría la modificación del gravamen (en más o en menos dependiendo del contexto), en función de acontecimientos que no se corresponden con la realización o verificación del hecho imponible descripto en la norma, por parte del destinatario legal del tributario.

ii) Cuestiones vinculadas a la determinación de la base de cálculo del tributo

No podemos dejar de lado, en este análisis, el aspecto cuantitativo del hecho imponible, y su vinculación con el aspecto objetivo o material del tributo, ya que reviste significativa importancia para la comprensión del tema. Así, constituyen la base imponible del gravamen, aquellos ingresos que retribuyen el ejercicio de la actividad gravada.

A tal efecto, se plantean dos corrientes doctrinarias en relación a este tema:

- Por un lado, aquella que considera que existe una distinción entre el aspecto objetivo y el aspecto cuantitativo del hecho imponible en el Impuesto sobre los ingresos brutos;
- Mientras que por otro, es de destacar aquella opinión que reconoce la identidad que debe verificarse entre ambos aspectos del tributo.

Es decir, sobre la primera tesis se basan quienes distinguen la configuración del hecho imponible, de su base de medición. Así se explica que en la mayoría de los tributos hay una coincidencia o superposición entre ambos aspectos, pero que en el impuesto sobre los ingresos brutos, no se verifica tal situación, puesto que se encuentran separados aunque no desvinculados⁹.

Si bien se ha definido a los ingresos brutos como medida representativa, del volumen de la actividad, "pudo haberse tomado cualquier otro parámetro para tal medición: salarios pagados, consumo de energía, superficie de los locales habilitados, una combinación de varios de ellos, etc."¹⁰.

Cabe traer a colación, en este punto, la antigua doctrina de la Corte pronunciándose sobre un conocido caso por el tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de las exportaciones¹¹. Al respecto, manifestó que "no cabe confundir el 'hecho imponible' con la base o medida de la imposición pues el primero es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación. El primero se dirige al mero desarrollo de una actividad con fin de lucro; la segunda atiende al precio de venta de los productos únicamente como índice razonable para medir la riqueza productiva (Fallos: 208:521; 211:1254), razón por la cual no puede cuestionarse la legitimidad constitucional del acto de imposición por computar dicha base para establecer el monto del tributo."

Más allá de que este criterio corresponde a un tema específico tratado por la Corte oportunamente, y que en la actualidad posee un tratamiento específico en la mayoría de los Códigos Fiscales (básicamente por ser un tema de política tributaria, dada la inconveniencia de gravar las exportaciones, restándoles competitividad internacional), es de interés tomarlo como base para el análisis de la situación que nos convoca.

En cuanto a los argumentos que sostienen la segunda posibilidad, resultan claves las opiniones del reconocido jurista Gerardo Ataliba, cuando en su obra¹² caracteriza a la base de medición del tributo, sosteniendo en su definición que "La base imponible es la dimensión del aspecto material de la hipótesis de incidencia. Es, por tanto, una magnitud inherente a la h.i." Agrega que "Es, por así decirlo, su aspecto dimensional, una orden de magnitud propia del aspecto material de la h.i.; es inclusive su medida" para finalmente, concluir respecto de que "*La posición central de la base imponible –con relación a la hipótesis de incidencia– demuestra la circunstancia de ser imponible que un tributo, sin desnaturalizarse, tenga como base imponible una magnitud que no sea inherente a la hipótesis de incidencia*".

En función de los pronunciamientos previamente citados, interpretamos que los ingresos productos de una situación cambiaria, ajena a la actividad desarrollada por el contribuyente, difícilmente puedan constituir una base de medición propia de dicha actividad, y la pretensión de gravabilidad por parte de los fiscos provinciales, no hace más que desvirtuar la naturaleza del tributo en cuestión.

9 Bulit Goñi, Enrique G., *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. Depalma, 2^a ed., 1997, pág. 105.

10 Bulit Goñi, Enrique G., *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. Depalma, 2^a ed., 1997, pág. 106.

11 "SA Indunor CIFly C/Provincia del Chaco", CSJN, 13/9/73, considerando 11.

12 Hipótesis de incidencia tributaria (Hecho generador), publicado en La Ley, 150, 9211.

iii) Afectación del principio de legalidad

En forma complementaria a lo consignado en el punto anterior, al carecer los ordenamientos fiscales provinciales de una norma que expresamente incluya la gravabilidad de las mismas, y siendo un ingreso que no cumple las características requeridas para ser alcanzado por el hecho imponible, ni tomado en cuenta para determinar la cuantía o magnitud del impuesto a pagar, su pretensión por parte de las jurisdicciones se torna en un apartamiento del principio de legalidad que rige la materia tributaria.

A este respecto, resulta de interés citar las consideraciones surgidas del pronunciamiento del Tribunal Fiscal de Apelaciones¹³: "se advierte que las diferencias de cambio aludidas no son producto de una actividad ni tienen el carácter de habitualidad. De ello se desprende que no se adecua al hecho imponible descripto en el artículo 156 del Código Fiscal, T.O. 2004. En abono a lo expuesto, tampoco estamos en presencia de un ingreso de los previstos en el artículo 161, segundo párrafo del Código Fiscal, t.o. 2004, que regula la base imponible de la gabela. Que en razón de los argumentos dados corresponde dar acogida favorable al agravio del recurrente. La solución contraria implicaría establecer un impuesto sin previsión legal, en desmedro del principio de reserva legal tributaria establecido en los artículos 4, 17, 19, 75 incisos 1 y 2 de la Constitución Nacional y artículo 25 y 103 inciso 1 de la Constitución Provincial.

Que en consecuencia, corresponde la devolución de las actuaciones a ARBA, la que deberá dextraer de la base imponible 'las diferencias de cambio' del total de los períodos determinados."

iv) Cuestiones temporales del hecho imponible

El análisis y cuestionamiento de la verificación de este aspecto del presupuesto de hecho del tributo, surge del trascendente fallo del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, que introduce una novedosa perspectiva de análisis considerando que "Al prevalecer el devengado como criterio de imputación de los ingresos al período fiscal, se torna en un híbrido la exigencia de la tributación de los ingresos producto de las diferencia de cambio, los que se verifican en forma posterior a este devengamiento, y en función del momento de la percepción. Al respecto, existen opiniones jurisprudenciales que plantean una incoherencia a este respecto¹⁴.

En efecto, "la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe hacerse, por imperativo legal, siguiendo el método de lo devengado, mientras que las diferencias de cambio solo surgen cuando en el cálculo se incluye la referencia del momento en que el pago se efectiviza, propia del criterio de lo percibido. De este modo, a mi entender, es la propia normativa la que las excluye del ámbito de imposición. Pretender que se tribute sobre ellas importaría tanto como aplicar un sistema cuando es más conveniente al organismo recaudador (nótese que el criterio de lo devengado lleva a que el impuesto se adeude con anterioridad al cobro efectivo de la operación, resguardando al crédito fiscal, por ejemplo, de la desvalorización producto de la inflación), mientras que vendría a recurrirse a otro, sin norma expresa que así lo autorice, cuando de ello se derivan nuevas diferencias que pueden aumentar, a su vez, la base imponible considerada."

No puede dejar de citarse la opinión de otros magistrados¹⁵ que alude a que la aplicación del principio de lo devengado no implica dejar de lado el análisis de la naturaleza de los anticipos del impuesto, que quedan sujetos a la declaración jurada anual, "de la cual surgirán los reajustes en más o menos, por tanto los anticipos son provisorios y a cuenta de aquella...". Si bien compartimos la tesis del carácter anual del tributo, no observamos la aplicación práctica de esta solución, por cuanto al menos para los contribuyentes sujetos a las normas del convenio multilateral, esta declaración jurada anual se torna informativa de la situación del período fiscal anterior, y declarativa en lo que respecta a la determinación de los nuevos coeficientes aplicables a las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla su actividad.

Cabe destacar el fundamento complementario¹⁶ que se agrega al razonamiento previsto en primer lugar, en busca de arribar a una solución caracterizada por la razonabilidad en la aplicación del tributo en la situación objeto de controversia, resaltando que "*tanto más arbitrario deviene el criterio comentado,*

13 Del voto en minoría del vocal instructor Dr. Luis A. Folino en la causa "Palmiotti, Luis Enrique", TFABA, Sala I, 12/2/10.

14 Del voto del Dr. Carlos Ariel Lapine en la causa "Aerolíneas Argentinas SA", TFABA, Sala II, 20/3/13.

15 Del voto del Dr. Balbín en la causa "Algodonera Santa Fe SA", Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, 5/8/05.

16 Del voto del Dr. Carlos Ariel Lapine en la causa "Aerolíneas Argentinas SA", TFABA, Sala II, 20/3/13.

desde que por la estructura del gravamen en cuestión, la incidencia de las eventuales diferencias de cambio negativas (que en la misma línea, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca pueden ser tenidas en cuenta”.

v) Antecedentes en materia de resoluciones de la Comisión Arbitral del Convenio

Multilateral

Analicemos ahora las disposiciones de la resolución general 93/03. En virtud de la misma, el órgano de aplicación del Convenio Multilateral se pronuncia acerca del tratamiento de las diferencias de cambio a efectos de la determinación del coeficiente unificado, representativo de la magnitud de actividad del contribuyente interjurisdiccional, respecto de cada uno de los territorios provinciales a lo largo de los cuales se extiende su actividad.

Su falta de consideración, como parámetro indicativo de actividad, no hace más que indirectamente reforzar el argumento mencionado en el apartado i. dado que tal criterio implica que dichos ingresos no son representativos del desarrollo de actividad gravada por parte del contribuyente. En este sentido, la doctrina¹⁷ también ha destacado este fundamento, haciendo directa referencia al pronunciamiento jurisprudencial surgido de una de las causas citadas¹⁸.

Por ello, la Comisión Arbitral interpretó que las diferencias de cambio no resultan computables como gasto o ingreso para la conformación de los coeficientes unificados asignables a las distintas jurisdicciones.

Si bien la consideración de las diferencias de cambio como un concepto no computable en la determinación de los coeficientes podría ser un argumento más a favor de determinar su no gravabilidad en ISIB, lo dispuesto en el artículo 2 de dicha resolución¹⁹ impide ese razonamiento por señalar que dicha definición “es independiente del tratamiento que asigne la legislación de cada jurisdicción, a los efectos de su consideración como base imponible local.”

De esta manera, la Comisión Arbitral deja en claro que el criterio asumido para el tratamiento de las diferencias de cambio como ingreso o gasto no computable no obsta a que los fiscos adheridos puedan disponer su gravabilidad en el impuesto, puesto que es materia propia de cada jurisdicción legislar sobre los temas de determinación local.

vi) Implicancia de las normas del nuevo Código Civil y Comercial. Afectación de la equidad horizontal

Existen operaciones que, por la índole de su naturaleza, deben ser efectuadas en moneda extranjera. Otras, en cambio, son pactadas comercialmente en tal moneda con el fin de preservar el valor de los ingresos, ante una posible depreciación de la moneda de curso legal, producto de un aumento de la cotización de la primera.

Las normas de facturación de AFIP admiten la emisión de comprobantes en moneda extranjera. No obstante durante el lapso de tiempo comprendido entre Junio 2012, y Febrero 2016 –a pesar de la inexistencia de una norma que dispusiera lo contrario– se evidenció la imposibilidad sistemática de emitir comprobantes electrónicos en dicha moneda.

A partir de la reforma introducida por la ley 26.994, y con vigencia 1/8/15, comenzó a regir el nuevo Código Civil y Comercial. Una de las cuestiones que resulta de interés analizar –a efectos de dilucidar el tratamiento de la cuestión que nos convoca– consiste en la regulación de las obligaciones de dar sumas de dinero, prevista en el artículo 765 del nuevo mencionado ordenamiento. Este dispone que “*La obligación es de dar dinero si el deudor debe cierta cantidad de moneda, determinada o determinable, al momento de constitución de la obligación. Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas...*”, para concluir estipulando alternativamente que “*...el deudor puede liberarse dando el equivalente en moneda de curso legal*”.

17 González, Mariela, “Las diferencias de cambio. Su gravabilidad o no en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Doctrina Tributaria Errepar, julio 2013.

18 Del voto de la Dra. Ceniceros en la causa “Aerolíneas Argentinas SA”, Tribunal Fiscal de Apelaciones, Buenos Aires, Sala II, 20/3/13.

19 Receptado en el artículo 21 de la resolución general CA 3/16.

En forma complementaria, el artículo 766, agrega que *"El deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada"*.

Esta modificación en el tratamiento respecto de la consideración anterior, nos lleva a algún tipo de cuestionamiento en el tratamiento fiscal de operaciones cuya retribución se haya acordado en moneda que no sea de curso legal.

En el texto anterior a la modificación, el artículo 617 preveía que *"Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero"*.

Al considerarse satisfecha la obligación al entregar el deudor "la cantidad correspondiente de la especie designada" interpretamos, que la retribución de la operación no es susceptible de sufrir modificaciones, entre el período transcurrido desde el momento que se devengó la obligación y la fecha de efectiva percepción, por cuestiones de índole cambiaria.

Es decir que la obligación se mantiene constante –entregar cantidades de cosas– independientemente de la fluctuación en la valuación de dichos activos, en el período comprendido entre la fecha de devengamiento, y la fecha de recepción de los fondos. Por este motivo, se considera que no ha existido una retribución adicional o incrementada, susceptible de ser alcanzada con el impuesto, dado que la misma ha permanecido constante, y la circunstancia de una depreciación de la moneda de curso legal en términos de la moneda a extranjera en que fue pactada la operación, no debería afectar el aspecto cuantitativo del hecho imponible del tributo.

En este sentido, aun siendo exclusivamente aplicable al Impuesto al Valor Agregado, y en la época anterior a la vigencia de la ley de convertibilidad, el fisco nacional concluyó en el dictamen 24/91, que *"... si la obligación se paga en dólares calculándose el IVA en esa misma moneda, se cumple con ella dando esa especie el día de su vencimiento, por lo que respecto a la base imponible de este gravamen debería entenderse que no produce gasto financiero alguno, independientemente de la incidencia que la diferencia en el valor de cotización pueda tener en los resultados para otros tributos. Ello por cuanto se da poder cancelatorio al pago en moneda extranjera de manera que no podría exigirse un cargo adicional por el IVA de esa diferencia"*.

Complementariamente, debe tenerse en consideración la complejidad práctica que implica pretender individualizar, y fiscalizar esas diferencias de cotización. Puesto que resulta sumamente difícil identificar la procedencia de cada partida que genera un resultado positivo o negativo, en una cuenta contable de resultado, considerando el caso de múltiples y diversas operaciones en cabeza del contribuyente, entre las que se pueden contar: operaciones exentas, no gravadas y fuera del objeto del tributo, ingresos por operaciones de exportación, deudas en moneda extranjera, tenencias iniciales del contribuyente, entre otras.

En este punto observamos que se suscita alguna desigualdad frente a las diferentes formas de instrumentar una misma situación, orientada a un objetivo similar, pero formalizada de una manera particular en cada caso, según enumeran los autores²⁰:

- 1) Operación facturada en dólares y cancelada en dólares.
- 2) Operación facturada en dólares y cancelada en pesos al tipo de cambio del momento del pago.
- 3) Operación facturada en pesos (ante la imposibilidad sistemática de hacerlo en otra moneda) con referencia al tipo de cambio vigente.

En el primero de los casos no existe diferencia de cambio, ya que no se modificó la retribución de la operación, por tanto los ingresos fueron alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos brutos al producirse el devengamiento de la operación. En el caso contemplado en segundo y tercer lugar, la retribución en pesos va a tener una variación producto de la modificación del tipo de cambio.

A esta interpretación también arriban colaboraciones²¹ previas, las cuales resaltan que "ante las dos modalidades de cancelación, frente a la nueva redacción del Código Civil y Comercial, el tratamiento impositivo a dispensar para cada una de ellas es diferente".

20 Volman, Mario y García, Fernando, "Facturación en moneda extranjera. Novedades fiscales a la luz del nuevo Código Civil y Comercial", Doctrina Tributaria Errepar, noviembre 2015.

21 Agüero, Verónica A. y Janusewski, Karina, "¿Las operaciones en moneda extranjera, son obligaciones de dar dinero o cosas?", trabajo presentado en el marco de las XLV Jornadas tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.

Entendemos que pretender gravar las dos últimas hipótesis genera una situación de desigualdad en el tratamiento de los contribuyentes que afecta la equidad horizontal, puesto que el nivel de ingresos en los tres casos es similar, pero la carga tributaria se tornaría más gravosa en 2) y 3).

Por ende, no resulta razonable ni ajustado a derecho que la simple diferencia en la estructuración formal de la operatoria, implique un nivel de tributación diferenciado.

vii) Financiación y ajustes por desvalorización monetaria

Alternativamente, y dado que se carecen de previsiones legales específicas, el fisco de la provincia de Buenos Aires, en el informe de ARBA 97/03, hace referencia a la situación en la que de una operación se derivan intereses y actualizaciones, encuadrando las diferencias de cambio en dicha previsión.

Si bien en nuestro país las actualizaciones se encuentran prohibidas, por las disposiciones de la ley 23.928, cabe analizar la disposición del código fiscal traída a colación por este informe del organismo recaudador, para analizarlo a la luz de las opiniones doctrinarias.

A tal efecto, se comparte el criterio que sostiene que "La actualización monetaria solo reviste el carácter de recomposición del valor nominal del capital, deteriorado por el transcurso del tiempo en razón de la inflación".²² Agregando que "...nunca revistió carácter retributivo, sino que simplemente estuvo destinado a recomponer de la erosión inflacionaria el valor del capital prestado al momento de su restitución."

viii) Operaciones de cobertura dólar futuro

Una discusión similar se plantea respecto de la operatoria de adquisición de dólar futuro como instrumento de cobertura o especulación. En el impuesto a las ganancias, la AFIP ha establecido un régimen de retención, mediante el dictado de la resolución general 3.828 de fecha publicación en BO: 23/12/15, considerándose por interpretación del fisco nacional²³ que aunque se trate de una operación efectuada por una persona humana en forma aislada, queda incluida en el objeto del tributo.

Las inquietudes doctrinarias acerca del criterio de gravabilidad citado, también surgen respecto del impuesto objeto de nuestro trabajo.

A tal efecto sería de sumo interés efectuar una distinción en los tipos de operatoria, en función de la realidad económica:

- por un lado aquellas efectuadas con el propósito de cobertura (por ejemplo la adquisición de divisas por un importador, para pagar una operación futura), mientras que;
- por otro, sería de interés distinguir el tratamiento que correspondería otorgarle cuando la compra se realiza con fines de inversión o especulación para la obtención de un resultado financiero.

En este último caso, no parece inadecuado su gravabilidad, puesto que surge de una deliberada actividad de índole financiera, por parte del contribuyente.

No obstante, en la primera de las situaciones reseñadas, una pretensión tributaria sobre las mismas, excede ampliamente la estructura del tributo.

Entendemos que esto constituirá una cuestión de prueba por parte del contribuyente, a efectos de demostrar el destino de las divisas, que se adquirieron con el fin de preservar el valor de una operación futura, ante posibles fluctuaciones cambiarias.

Cabe considerar como elementos que coadyuvan a acreditar la finalidad de la colocación, aquellos que surgen de las pautas introducidas a nivel nacional, por la resolución general 3.421/13 de AFIP.

Dicha norma contempla en su anexo VII el régimen de **Operaciones con Instrumentos y/o Contratos Derivados**, respecto del cual establece un régimen de registro (dentro de los 10 días hábiles administrativos de ocurrida la concertación, modificación, liquidación y/o rescisión) e información (fecha, tipo de instrumento, intención de la operación, monto, identificación de la contraparte y del intermediario, modificaciones al contrato original, liquidación parcial y total, y rescisión anticipada).

Asimismo, tipifica las características que deben cumplir estos contratos para ser considerados frente al impuesto a las ganancias, como de cobertura. Así estipula que revistará tal condición cuando:

22 Bulit Goñi, Enrique G., *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. Depalma, 2^a ed., 1997, pág. 138.

23 Grupo de enlace AFIP - CPCECABA.

- a) Tenga por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado sobre los resultados de la o las actividades económicas principales, es decir, cuando el perfil de posibles resultados de un instrumento y/o contrato derivado o una combinación de ellos, se oriente a compensar el perfil de posibles resultados emergentes de la posición de riesgo del contribuyente en las transacciones respectivas.
- b) Posea vinculación directa con la o las actividades económicas principales del contribuyente y que el elemento subyacente también guarde relación con la o las actividades aludidas.
- c) Sea cuantitativa y temporalmente acorde con el riesgo que se pretende cubrir –total o parcialmente– y que en ningún caso lo supere.

Cuando la posición o transacción cubierta hubiera expirado, sido discontinuada o se hubiera producido cualquier otra circunstancia por la cual la exposición al riesgo hubiese desaparecido o dejado de existir, dicha operación perderá la condición de cobertura desde el momento en que tal hecho ocurra.

- d) Se encuentre explícitamente identificada desde su nacimiento con lo que se pretende cubrir.

Por último, se encarga de establecer los elementos de prueba correspondientes, entre los cuales se mencionan: registros contables, respaldos documentales (estudios, y proyecciones, actas de directorio del cual surjan los objetivos perseguidos, concertación, pago de primas, liquidación y seguimiento al cierre del ejercicio), así como el régimen de información en función del monto de ingresos brutos anuales según la actividad principal, acompañado de informe de Contador Público.

ix) Créditos otorgados en moneda extranjera

Otro punto a considerar que surge de los lineamientos de la relatoría, lo constituyen las devoluciones de capital de los préstamos otorgados en moneda que no sea de curso legal.

Así, el artículo 188 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, expresamente contempla que: “No integran la base imponible...: b) Los importes que constituyan reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos y adelantos y toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada.”

De ello se desprende que, independientemente de la variación de cotización que la divisa hubiera experimentado durante el lapso de vigencia del crédito, las diferencias provenientes de tal situación, no constituyen ingresos devengados por el ejercicio de la actividad gravada.

Puesto que al recibir el prestador en concepto de devolución, la misma cantidad y especie de cosas originalmente entregadas (en función de la nueva tipificación de la obligación como “de dar cosas”), dicha situación difícilmente puede ser razonablemente encuadrada dentro de las previsiones del tributo.

Así, una obligación de restituir divisas, en concepto de cancelación de un préstamo previamente otorgado, no importa para el contribuyente un ingreso retributivo de su actividad, y por ende, no debería ser considerada al momento de determinar el quantum del tributo, a diferencia de lo que ocurre con los intereses que remuneran dicha actividad financiera, que resultan plenamente alcanzados por el gravamen.

III. ANTECEDENTES Y POSICIÓN DE LOS FISCOS

Con el objeto de ampliar el análisis del tema, resulta oportuno citar y comentar algunos antecedentes y opiniones del fisco acerca del tratamiento y encuadre de las diferencias de cambio.

Para ello, vamos a basarnos en opiniones emanadas de los Fiscos de la Provincia de Buenos Aires y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En primer lugar, nos referiremos al informe técnico 97/03 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, en donde el área técnica del fisco provincial realiza un análisis del caso planteado, mediante el cual se solicita definir el tratamiento a dispensar en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las diferencias de cambio facturadas que se generan al variar en el tiempo su valor en moneda extranjera.

Es importante destacar que el planteo incluye el análisis de: i) Factura y cobro en moneda extranjera; ii) Factura en moneda extranjera y cobro en pesos equivalentes; iii) Factura y cobro en pesos, utilizando la moneda extranjera como referencia o índice de actualización.

Luego de revisar el caso, el fisco provincial reconoce que el Código Fiscal vigente a ese momento no contemplaba en su texto un tratamiento diferencial o específico para operaciones realizadas en moneda extranjera y por ende a las diferencias de cambio que pudieran arrojar las mismas.²⁴

Puesto entonces a resolver la cuestión, realiza un encuadre desde una óptica general asimilando el tratamiento previsto para operaciones pactadas en moneda nacional, citando para ello en forma análoga lo dispuesto en el Código Fiscal para el Impuesto de Sellos y en el decreto Nacional 692/98 en lo referente al Impuesto al Valor Agregado, en cuanto a la manera de valuar en moneda local aquellas operaciones pautadas en moneda extranjera; tipo de cambio vendedor del BNA.

Considera, además, a las diferencias de cambio como “el resultado de la fluctuación del valor de la moneda extranjera expresada en moneda local, entre la fecha de facturación y su equivalente a la fecha del cobro”.

Siguiendo el razonamiento, avanza citando el artículo 219 del Código Fiscal PBA en dónde la legislación señala que “las actividades o rubros complementarios de una actividad principal –incluida financiación y ajustes por desvalorización monetaria– estarán sujetos a la alícuota que, para aquella, contempla la Ley Impositiva.”

De esta manera, a resultas del Informe Técnico, se asemeja a las diferencias de cambio a una financiación o ajuste por desvalorización monetaria, considerando así su gravabilidad en el impuesto.

Si bien en su comentario final agrega que existen opiniones diversas cuando se trata de operaciones pactadas en moneda extranjera cuya fluctuación genera diferencias de cambio, sostiene que las mismas deberán entenderse comprendidas en lo dispuesto por el artículo 219, confirmando así su criterio de considerar como parte de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los importes resultantes de dichas operaciones.

Por su parte, el fisco de la CABA se expidió mediante la resolución 3500/07 de la Dirección General de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que trae al análisis un caso en el que se discute la procedencia de un ajuste en la base imponible por el cual considera gravados en ISIB a los ingresos por diferencias de cambio obtenidos por una entidad financiera.

Entre otros puntos, señalamos uno que trata al ajuste efectuado sobre la base imponible a una entidad financiera, la cual plantea que los ingresos obtenidos como compensación por pesificación asimétrica no deben considerarse como parte de la base imponible del ISIB.

Distinta es la opinión del fisco, quien entiende que dichos ingresos se encuentran gravados y por ende deben formar parte de la base imponible.

Cita para ello el propio texto del Código Fiscal en lo que refiere al sentido amplio que aplica como criterio para definir la base imponible en el caso de las entidades financieras,²⁵ que incluye a los importes devengados que se obtienen al considerar el total de la suma del haber de las cuentas de resultado, sin admitir deducción alguna.

Considera también un antecedente del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires²⁶ en donde se define que “*a efectos de la determinación de la base imponible del ISIB, lo importante es si la suma considerada constituye una retribución por la actividad desarrollada*”.

Tomando en cuenta esas definiciones es que el fisco determina que las compensaciones por pesificación asimétrica forman parte de la base imponible del ISIB.

Una cuestión a destacar es lo que opina el mismo fisco en la resolución al tratar la deducción de la base imponible de las diferencias de cambio generadas por pasivos. En este caso, establece una clara diferenciación entre lo que el Código Fiscal menciona como “actualización” del concepto de “diferencia de cambio”. Allí señala que la diferencia de cambio “*constituye una auténtica ganancia o pérdida producida por el aumento o disminución del valor de una moneda extranjera a la cual voluntariamente los bancos sometieron sus préstamos o créditos*”. En tanto define la actualización como “*la reexpresión de un mismo valor sujeto a factores de corrección internos de la economía*”. De esa manera, establece una clara distinción e impide la deducción por diferencias de cambio al no estar contemplado este término en la legislación.

24 El texto vigente según ley 10.397 y posteriores modificaciones y agregados (última versión ley 14.808) tampoco contempla un tratamiento especial a este tipo de ingresos.

25 Artículo 208, Código Fiscal CABA, t.o. 2016.

26 “Máxima AFJP c/DGR”, 30/11/05.

En el mismo sentido, podemos citar la nota DGR 49.052/06 que, ante consultas diversas de entidades financieras, el área técnica del fisco local concluye que es improcedente la deducción de diferencias de cambio, diferenciándolas del término “actualización” previsto en el Código Fiscal.

Siguiendo este razonamiento, podríamos inferir que los ingresos obtenidos por diferencias de cambio no deberían formar parte de la base imponible del ISIB, al menos en sentido amplio, por diferenciarse de la actualización incluida en el artículo 197 del Código Fiscal.

IV. CONCLUSIONES

En nuestro desarrollo hemos efectuado una exposición del tema, intentando comprender y reflejar la más amplia diversidad de argumentos técnicos y jurídicos, vinculados al tratamiento de la diferencias de cambio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Destacamos los valiosos pronunciamientos doctrinarios citados a lo largo del mismo, los cuales nos han aportado una profunda comprensión del tema, al igual que los argumentos jurisprudenciales, surgidos en uno u otro sentido, caracterizados en ambos casos –doctrina y jurisprudencia– por una gran riqueza y solidez técnica, que nos permitió hacer una evaluación crítica del tema.

Sería deseable que los fiscales provinciales –más allá del afán recaudatorio que resulta un proceder prácticamente habitual, a causa del fracaso del actual régimen de distribución y coparticipación federal de impuestos– puedan efectuar un replanteo técnico del tema, con el fin de llevar a cabo un enjundioso y profundo análisis del mismo, a la luz de tan interesantes pronunciamientos citados. En este caso, nos referimos a aquellos que incluyan una clara evaluación del alcance y características del hecho imponible del tributo.

Por nuestra parte entendemos que las diferencias de cambio, por lo mencionado en los puntos descriptos en el apartado II, no se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos brutos, tal como se encuentra definido el alcance de su hecho imponible, en tanto:

- No se verifica el aspecto objetivo del tributo, consistente en el desarrollo, o ejercicio de una actividad en la jurisdicción provincial, puesto que este tipo de ingresos, como se ha comentado, se caracterizan por una ausencia de dicho acto o actividad del contribuyente, sino que surgen producto de una situación de regulación o fluctuación cambiaria ajena a la voluntad y circunstancias del sujeto pasivo.
- Se observa una desnaturalización del tributo, al medir su cuantía tomando como base de cálculo a ingresos que conforme lo antedicho, no verifican el hecho imponible.
- Ante la ausencia de previsión normativa de un tratamiento específico en los ordenamientos tributarios, las pretensiones de los fiscales locales, que a nuestro criterio exceden el alcance del hecho imponible, vulneran el principio de legalidad que rige la materia tributaria. A tal efecto sería deseable el análisis, debate y discusión en el seno de las respectivas legislaturas para arribar a una norma que cumpla el mencionado requisito, garantizando por un lado los lineamientos que surjan del presente régimen de coparticipación federal (o del que lo reemplace en el futuro) para el impuesto sobre los ingresos brutos, así como también, la observación de las potestades tributarias locales a luz de las previsiones constitucionales.
- También sería importante armonizar el tratamiento a dispensar en el impuesto sobre los ingresos brutos sobre operaciones de dar moneda que no sea de curso legal, a la luz de las disposiciones del nuevo código civil y comercial unificado.
- Mantener un tratamiento tributario diferenciado, según la finalidad de la operación de suscripción de contratos de dólar futuro, considerándolo no alcanzado en tanto se trate de una operación de cobertura vinculada a la actividad principal del contribuyente, y con el fin de atenuar los riesgos provenientes de una alteración cambiaria, a diferencia de una operación de inversión financiera con la intención de obtener un lucro, característico de las operaciones de especulación.

Todos estos puntos sin duda contribuirían a brindar una mayor certeza en el marco de la relación fisco-contribuyente a la luz de un nuevo ordenamiento jurídico en el que las diferencias de cambio –como también otras que generan controversia– deberían ser tratadas y definidas en la legislación local.

IMPACTO EN LA TRIBUTACIÓN LOCAL SOBRE LA FINANCIACIÓN: EN ESPECIAL DURANTE LA VIGENCIA Y AL PERCIBIRSE LA REMUNERACIÓN DE CAPITAL

MARCELO ARIEL GRECO y ANALÍA PAULA MAGNO

1. INTRODUCCIÓN

Los mercados financieros también llamados *“mercados de activos financieros; tratan de flujos de caja en el tiempo. Son mercados en los cuales los fondos son transferidos desde unidades superavitarias, esto es, que tienen un exceso de fondos, a aquellas deficitarias, o sea, que tienen necesidades de fondos...”*

En los activos financieros (que se agrupan dentro de los activos intangibles), un beneficio o valor típico está compuesto por derechos sobre un flujo de caja futuro. Los activos financieros también se denominarán... instrumentos financieros...”¹.

En el desarrollo del trabajo analizaremos algunas fuentes de ingresos financieras y su tratamiento impositivo en el orden local.

2. TIPOS DE INGRESOS FINANCIEROS

A continuación vamos a detallar determinadas herramientas financieras que pueden utilizar los entes empresarios para obtener ingresos:

2.1. Entre empresas del mismo grupo económico

Es habitual que empresas de un mismo grupo económico realicen préstamos entre ellas, en muchos casos las partes intervenientes no fijan intereses o los mismos son inferiores a los vigentes en plaza.

Respecto de las obligaciones de dar sumas de dinero, el Código Civil y Comercial establece en el artículo 766 *“Obligación del deudor. El deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada.”*

Por su parte el artículo 767 dispone: *“Intereses compensatorios. La obligación puede llevar intereses y son válidos los que se han convenido entre el deudor y el acreedor, como también la tasa fijada para su liquidación. Si no fue acordada por las partes, ni por las leyes, ni resulta de los usos, la tasa de interés compensatorio puede ser fijada por los jueces.”*

2.2. Intereses por pago fuera de término

Otra situación común en las empresas es el cobro de interés por pago fuera de término por ventas de bienes o servicios efectuados.

El Código Civil y Comercial establece la figura del interés moratorio, diciendo el artículo 768 que: *“Intereses moratorios. A partir de su mora el deudor debe los intereses correspondientes. La tasa se determina:*

- a) por lo que acuerden las partes;*
- b) por lo que dispongan las leyes especiales;*
- c) en subsidio, por tasas que se fijen según las reglamentaciones del Banco Central”.*

2.3. Resultados por diferencia de cambio

En casos que se pacte la facturación en moneda extranjera, puede traer aparejado ingresos por diferencia de cambio que surgen entre el valor de cotización a la fecha de facturación y la que corresponda al momento del efectivo pago.

1 Ricardo Pascale, *Decisiones Financieras*, 4^a ed., Fondo Editorial CPCECABA, pág. 23

2.4. Instrumentos financieros

Conforme a la Norma Internacional de Contabilidad 32 (NIC 32), un instrumento financiero “es cualquier contrato que dé lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad”.

Un activo financiero es cualquier activo que posea una de las siguientes formas:

- a) efectivo;
- b) un instrumento de patrimonio neto de otra entidad;
- c) un derecho contractual:
 - i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad, o
 - ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad, o
- d) un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:
 - i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a recibir una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propio, o
 - ii) un instrumento derivado que fuese o pudiese ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para esta finalidad, no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquellos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad”² (el resultado en negrita es propio).

A modo de ejemplo podemos mencionar los siguientes instrumentos financieros:

- “Las letras de tesorería de los gobiernos: pueden ser en moneda nacional o extranjera. Son instrumentos de deuda a corto plazo.
- Los certificados negociables de bancos: conocidos como CD, son un instrumento de deuda vendido por un banco a sus depositantes, que pagan un interés y, al vencimiento, el capital. Son transferibles, con lo cual ha mejorado su liquidez.
- Papeles comerciales: son instrumentos de deuda emitidos por empresas importantes o, eventualmente, bancos.
- Aceptaciones bancarias: son una promesa de pago similar al cheque, emitida por una firma, pagable a una determinada fecha futura y garantizada por un banco, que la acepta a cambio de un honorario.
- Los acuerdos de recompra: conocidos como ‘repos’, son préstamos de muy corto plazo (menos de dos semanas) que tienen como colateral o garantía letras de tesorería de los gobiernos, que se le entregan al prestamista por si no cumple con sus obligaciones el prestatario.
- Los fondos federales: son préstamos overnight entre los bancos, de los fondos que mantienen en los Bancos Centrales. Una variación de ellos es el call money, también utilizado frecuentemente para hacer frente a los déficits transitorios de tesorería; los préstamos se efectuarán entre los bancos.
- Eurodólares: son los dólares americanos depositados en bancos extranjeros fuera de los Estados Unidos, o en sucursales de bancos de este país. También son muy utilizados frente a necesidades de fondos. Los mercados de capitales tienen instrumentos de deuda y de fondos propios con vencimiento mayor que el año. Entre ellos se pueden citar:
 - **Acciones:** son derechos contra las ganancias netas y los activos de una sociedad anónima. Habitualmente el monto de nuevas emisiones de acciones es pequeño y en muchos países es menos del 1% del total de acciones en circulación.
 - **Hipotecas:** son préstamos que se efectúan a individuos o firmas con el objeto de comprar casas y tierras; sirven como colateral del préstamo al ser un derecho real sobre ellas (...).
 - **Obligaciones y bonos de empresas:** se trata de instrumentos a largo plazo; en general son altamente calificados por firmas especializadas. En una visión típica pagan intereses dos veces al año; y en cuanto a la amortización del capital, hay variaciones que van desde el pago del valor facial o nominal al vencimiento (bullet) hasta otras que tienen pagos anuales, a veces, un período de gracia.

2 Definiciones conforme al párrafo 11 de la NIC32.

- *Bonos gubernamentales: son los bonos a varios años de plazo, emitidos por los gobiernos nacionales y a veces municipales, cuyo objetivo es financiar los déficits (...)"³.*

2.5. Instrumentos financieros derivados

Respecto de los instrumentos financieros derivados: *"La principal característica de estos contratos es que su variación/valor/razón económica se basa en el valor y/o variación de otros activos financieros, pudiendo ser estos uno o más de dichos activos financieros o tratarse a veces de índices sobre algún activo subyacente. Su objetivo original fue la cobertura de distintos riesgos o volatilidades de productos, más allá de que se fuese sofisticando y transformándose en un juego de anticipo de acontecimientos económicos (...) La Comisión Nacional de Valores es el organismo de contralor de todas las bolsas y mercados de nuestro país. La CNV es quién los habilita, dicta las normas y establece las auditorías sobre las bolsas de las distintas ciudades y sus agentes"*⁴

Podemos agregar que *"Los activos subyacentes de los derivados pueden ser activos financieros (tasas de interés, tasas de cambio de monedas, todo tipo de índices, etc.) o productos básicos también llamados 'commodities' (cereales, minerales, alimentos, etc.)", siendo "Los mercados de futuros y opciones en Argentina, autorizados a funcionar por la CNV y activos al 31/10/07, son: el Mercado a Término de Buenos Aires SA (MATBA) y el Mercado a Término de Rosario SA (ROFEX)"⁵.*

La Norma Internacional de Contabilidad 39 (NIC 39) da la siguiente definición:

"Un instrumento derivado (o un derivado) es un instrumento financiero u otro contrato dentro del alcance de la Norma (véanse los párrafos 2 a 7) que cumpla las tres características siguientes:

a) su valor cambia en respuesta a los cambios en un determinado tipo de interés, en el precio de un instrumento financiero, en el precio de materias primas cotizadas, en el tipo de cambio, en el índice de precios o de tipos de interés, en una calificación o índice de carácter crediticio, o en función de otra variable, suponiendo que, en caso de que se trate de una variable no financiera, no sea específica para una de las partes del contrato (a menudo denominada "subyacente");

b) no requiere una inversión inicial neta, o bien obliga a realizar una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado, y

c) se liquidará en una fecha futura"⁶.

También podemos distinguir que los instrumentos derivados pueden denominarse de cobertura o especulativos.

La Comisión Nacional de Valores se refiere a los diferentes intervenientes en los mercados de futuros y opciones, diciendo que: *"coberturistas (en inglés 'hedgers'): Son los que realizan coberturas usando los contratos de futuros y opciones para reducir el riesgo que afrontan ante potenciales movimientos bruscos de los precios de los activos o productos subyacentes en el mercado contado. Por ejemplo, si un productor de soja estima que el precio de la soja puede bajar para la época de la cosecha, hará una operación de venta de contratos de futuros que le asegure un precio fijo (determinado) de la soja a una fecha futura, el cual estima será superior al precio que la soja tendrá en esa fecha futura en el mercado contado, buscando así disminuir su riesgo de precios"*⁷.

Por su parte, al respecto de los denominados de instrumentos derivados de cobertura podemos citar el artículo 19 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, que en el último párrafo dispone que *"(...) una transacción o contrato de productos derivados se considerará como "operación de cobertura" si tiene por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los resultados de la o las actividades económicas principales."*

3 Ricardo Pascale, *Decisiones Financieras*, 4^a ed., Fondo Editorial CPCECABA, pág. 31/32.

4 Alejandro Almarza, *Análisis integral de los Impuestos en la Actividad Financiera y Bursátil de la República Argentina*, EDICON, 1^a ed., pág. 75/76.

5 <http://www.cnv.gob.ar/educacionbursatil/versionpdf/futurosyopciones.pdf> Futuros y Opciones Educación Mercado de Capitales

6 Definiciones conforme al párrafo 9 de la NIC39.

7 <http://www.cnv.gob.ar/educacionbursatil/versionpdf/futurosyopciones.pdf> Futuros y Opciones Educación Mercado de Capitales.

Asimismo, la resolución general AFIP 3421/12⁸ en el Título II dispone: *"A los efectos de constatar si un instrumento y/o contrato derivado implica una "operación de cobertura", conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 19 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se verificará que –en forma concurrente– dicha operación:*

- a) Tenga por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado sobre los resultados de la o las actividades económicas principales, es decir, cuando el perfil de posibles resultados de un instrumento y/o contrato derivado o una combinación de ellos, se oriente a compensar el perfil de posibles resultados emergentes de la posición de riesgo del contribuyente en las transacciones respectivas.
 - b) Posea vinculación directa con la o las actividades económicas principales del contribuyente y que el elemento subyacente también guarde relación con la o las actividades aludidas.
 - c) Sea cuantitativa y temporalmente acorde con el riesgo que se pretende cubrir –total o parcialmente– y que en ningún caso lo supere.
- Cuando la posición o transacción cubierta hubiera expirado, sido discontinuada o se hubiera producido cualquier otra circunstancia por la cual la exposición al riesgo hubiese desaparecido o dejado de existir, dicha operación perderá la condición de cobertura desde el momento en que tal hecho ocurra.
- d) Se encuentre explícitamente identificada desde su nacimiento con lo que se pretende cubrir".

Ahora bien, cuando el instrumento derivado sea de especulación, también la Comisión Nacional de valores dice que *"Especuladores: Son los que especulan absorben el riesgo que los que hacen cobertura no quieren asumir, con el objetivo de obtener una ganancia al beneficiarse con los movimientos de precios que esperan se produzcan en el mercado contado de los activos o productos subyacentes de los contratos de futuros y opciones. Así, por ejemplo, cuando un especulador piensa que el valor del dólar va a bajar con respecto al peso, vende contratos de futuros de dólar fijando un precio cierto a una fecha futura, esperando que al vencimiento del contrato y liquidación del mismo, pueda obtener una ganancia, como resultado de la diferencia de precio positiva entre el contrato de futuros concertado y el precio de ajuste final del contrato a su vencimiento (que siempre se acerca al precio contado del dólar)"⁹.*

3. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

A continuación, expondremos los aspectos más relevantes del impuesto sobre los ingresos brutos. Luego, analizaremos el tratamiento impositivo que consideramos aplicable para los ingresos provenientes de las actividades descriptas en el presente trabajo.

3.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hecho imponible

El código fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires T.O. 2016¹⁰, en el artículo 172 dispone: *"Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las contratos asociativos que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo (...)"*. Se desprenden entonces como elementos integrantes del hecho imponible los siguientes:

- Ejercicio de actividad.
- Habitualidad.
- Onerosidad.

8 Actividad financiera - Regímenes de información y registración, publicada en el Boletín Oficial del 26/12/12, N° 32.549, pág. 13.

9 <http://www.cnv.gob.ar/educacionbursatil/versionpdf/futurosyopciones.pdf>, Futuros y Opciones, Educación, Mercado de Capitales.

10 Decreto 289/16 (BOCBA, N° 4878, del 9/5/16).

- Territorialidad.

Asimismo, a continuación se establecen las presunciones de habitualidad, entre ellas, para el tema bajo análisis consideramos aplicable lo dispuesto en el artículo 176 dice:

*"Se presume la habitualidad en el desarrollo de las siguientes actividades:
(...) 5. Operaciones de préstamo de dinero, con o sin garantía (...)"*

Base imponible

El principio general lo encontramos en el artículo 196: *"El gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario"*.

El concepto de ingreso bruto se encuentra definido en el artículo 197 que reza: *"Es ingreso bruto el valor o monto total –en dinero, en especies o en servicios– devengado por el ejercicio de la actividad gravada; quedando incluidos entre otros los siguientes conceptos: venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital"*.

Cuando el precio se pacta en especies el ingreso está constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc., oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento".

Sujetos no comprendidos por la ley nacional 21.526, artículo 216: *"En los casos de operaciones de préstamos en dinero, realizadas por personas físicas o jurídicas que no son las contempladas por la ley nacional 21.526, la base imponible es el monto de los intereses y ajustes por desvalorización monetaria, cuando corresponda esta"*.

Cuando en los documentos referidos a dichas operaciones no se menciona el tipo de interés, o se fija uno inferior al establecido por el Banco de la Nación para el descuento de documentos, se computa este último a los fines de la determinación de la base imponible, exceptuando a las cooperativas contenidas en la ley nacional 20.337 de Entidades Cooperativas".

Conceptos que no integran la base imponible

El artículo 220 establece que *"No integran la base imponible, los siguientes conceptos: (...) 2. Los importes que constituyen reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos, adelantos y toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada. (...)"*

Momento de imputación de los ingresos

El artículo 205 al respecto dice:

"Los ingresos brutos se imputan al período fiscal en que se devengan. Se entiende que los ingresos se han devengado, salvo las excepciones previstas en el presente Código:

(...) 5. En el caso de intereses, desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto.

(...) 7. En los demás casos, desde el momento en que se genera el derecho a la contraprestación (incluye a las transacciones efectuadas por medios electrónicos, de comunicación y/o de telecomunicación) (...).

A los fines de lo dispuesto precedentemente, se presume que el derecho a la percepción se devenga con prescindencia de la exigibilidad del mismo".

Exenciones

En relación con las operaciones financieras el artículo 179 dispone: *"1. Los ingresos provenientes de toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también las rentas producidas por los mismos o los ajustes de estabilización o corrección monetaria. Toda operación sobre acciones y la percepción de dividendos y revalúos. Los ingresos provenientes de toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por la ley nacional 23.576, la percepción de intereses y actualizaciones devengadas y el valor de venta en caso de transferencia, mientras le sea de aplicación la exención respecto del Impuesto a las Ganancias (...)"*

6. Los ingresos derivados de los intereses y/o actualización de depósitos en caja de ahorro, a plazo fijo, cuenta corriente y/o cuenta única. Los importes de los intereses y/o actualizaciones derivados de los depósitos

en cuenta corriente son exclusivamente los generados por operaciones efectuadas en las entidades financieras sujetas a la ley nacional 21.526. **Esta exención rige únicamente para personas físicas y sucesiones indivisas (...)".**

Codificación de la actividad

Por resolución SHyF 4136/03 se aprobó el Nomenclador de Actividades Económicas para la Ciudad de Buenos Aires (NAECBA). En el apartado J) Intermediación financiera y otros servicios financieros, se establece la codificación para estas actividades que incluyen “(...)

los servicios financieros (códigos 659810 a 659990), y los servicios auxiliares financieros (códigos 671110 a 671990), cuya principal diferencia consiste en que en los primeros las unidades realizan actividades financieras por su propia cuenta; mientras que en las segundas se incluyen las actividades de administración y organización de los mercados bursátiles, y de intermediación por cuenta de terceros (...)".

659810 - Actividades de crédito para financiar otras actividades económicas

Incluye:

- El otorgamiento de préstamos en forma directa, por parte de entidades que no reciben depósitos, que están fuera de la Ley de Entidades Financieras, y cuyo destino es financiar otras actividades económicas.

659990 - Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.

Incluye:

- Las actividades de financiación n.c.p., donde el objetivo principal es distribuir fondos por medios diferentes al otorgamiento de préstamos.
- Las inversiones en valores mobiliarios: inversión en acciones, títulos, obligaciones, u otros instrumentos financieros (el resaltado en negrita es propio).

Ley Tarifaria

A su vez, la Ley Tarifaria para el año 2016¹¹, en el artículo 54 estipula que “*De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establecense la tasa del 7,00% para las siguientes actividades (...)"*

3.2. Provincia de Buenos Aires

Hecho imponible

El artículo 182 reza lo siguiente: “*El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativo o no– cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades 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), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.*

A su vez el artículo 184 agrega que “*Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia en forma habitual o esporádica: (...)"*

g) Las operaciones de préstamo de dinero, con o sin garantía".

Base imponible

Por su parte, el artículo 187 determina que “*Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.*

Se considera ingreso bruto el valor o monto total –en valores monetarios, en especie o en servicios– devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas. (...)"

11 Ley 5494, BO: 4/1/16.

En las operaciones realizadas por responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período”.

Asimismo, podemos agregar que el artículo 196 sostiene que *“En los casos de operaciones de préstamos en dinero realizadas por personas físicas o jurídicas que no sean las contempladas por la ley 21.526, la base imponible será el monto de los intereses y ajustes por desvalorización monetaria”*.

“Cuando en los documentos referidos a dichas operaciones, no se mencione el tipo de interés, o se fije uno inferior al establecido por el Banco de la Provincia de Buenos Aires para similares operaciones se computará este último a los fines de la determinación de la base imponible”.

Conceptos que no integran la base imponible

El artículo 188, entre los conceptos que enuncia, podemos citar el inciso b) que dice: *“Los importes que constituyan reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos y adelantos y toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada (...).”*

Momento de imputación de los ingresos

En este aspecto podemos citar el artículo 201:

“Los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devengan.

Se entenderá que los ingresos se han devengado, salvo las excepciones previstas en el presente Título: (...)

e) En el caso de intereses desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto (...).

g) En los demás casos, desde el momento en que se genera el derecho a la contraprestación (...).

A los fines de lo dispuesto en este artículo, se presume que el derecho a la percepción se devenga con prescindencia de la exigibilidad del mismo”.

Exenciones

El artículo 207 en su parte pertinente especifica: *“(...) c) Toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades, como así también las rentas producidas por los mismos y/o los ajustes de estabilización o corrección monetaria.*

Toda operación sobre obligaciones negociables emitidas de conformidad a lo dispuesto por las leyes 23.576 y 23.962, y sus modificatorias, la percepción de intereses y actualización devengadas y el valor de venta en caso de transferencia, mientras le sea de aplicación la exención respecto del impuesto a las ganancias (...).

h) Los intereses de depósitos en cajas de ahorro, cuentas corrientes y a plazo fijo (...).

Respecto del inciso h) podemos agregar el informe 19/08¹² de ARBA, referido a la Codificación de actividad de las colocaciones a plazo fijo artículo 180, inciso h), del Código Fiscal (t.o. 2004). Al respecto, podemos citar los párrafos más representativos de la opinión del fisco provincial *“(...) a criterio de esta dependencia técnica la actividad desarrollada por la firma se enmarca en la categoría de tabulación “J” del NAIIB/99, que comprende a las actividades de intermediación financiera y otros servicios financieros y/o complementarios”*. Conforme a las notas explicativas aprobadas por disposición normativa serie B 36/99, en esa categoría de tabulación, quedan comprendidas, además de las instituciones que realizan actividades de intermediación financiera, aquellas que dado el carácter –por ejemplo, la habitualidad– y la importancia de sus actividades financieras, las realizan por su propia cuenta, quedando en este caso comprendidas en el grupo 659. Sentado ello, corresponde establecer dentro de ese grupo, la clase y subclase en que específicamente corresponde incluir a las colocaciones a plazo fijo. En tal sentido se advierte que bajo el código **659990 Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.** se incluyen a las inversiones en valores mobiliarios: inversión en acciones, títulos, obligaciones, u otros instrumentos financieros. Si bien en las actividades incluidas en este código no se hace alusión expresa a la inversión en plazo fijo, es menester aclarar que la enunciación de las actividades que se incluyen no es taxativa. Atento a ello, cabe precisar que un certificado de plazo fijo es un instrumento financiero. Ello puede advertirse de los considerandos del decreto PEN 1047/05, cuando se expresa: *“...Que se considera oportuno y adecuado el*

12 Dirección de Técnica Tributaria, de fecha 14/3/08.

ingreso a los sistemas de negociación de las entidades autorreguladas de la República Argentina de instrumentos financieros del mercado monetario, como los certificados de depósito a plazo fijo emitidos por entidades financieras, aprovechando su tradicional difusión entre el público...”.

Codificación de la actividad

Por intermedio de una disposición 1/13 Arba establece para la tributación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos el Nomenclador de Actividades (NAIIB-99.1), J) Intermediación financiera y otros servicios financieros:

“Comprende a las actividades de intermediación financiera y otros servicios financieros y/o complementarios (...).

Sin embargo, existen otras instituciones que no realizan actividades de intermediación, pero que dado el carácter –por ejemplo la habitualidad– y la importancia de sus actividades se incluyen como actividades financieras a ser clasificadas en esta categoría de tabulación. Forman parte de estas, los servicios financieros (grupo 659) y los servicios auxiliares financieros (grupo 671), cuya principal diferencia consiste en que en los primeros las unidades realizan actividades financieras por su propia cuenta; mientras que en las segundas se incluyen las actividades de administración y organización de los mercados bursátiles, y de intermediación por cuenta de terceros. (...).

Consideramos que serían aplicables para los ingresos financieros analizados los siguientes:

6598 Servicio de crédito n.c.p.

659810 Servicios de créditos para financiar otras actividades económicas

Incluye

- El otorgamiento de préstamos en forma directa, por parte de entidades que no reciben depósitos, que están fuera de la Ley de Entidades Financieras, y cuyo destino es financiar otras actividades económicas.*

659990 Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.

Incluye

(...)

- Las inversiones en valores mobiliarios: inversión en acciones, títulos, obligaciones, u otros instrumentos financieros.*

(...)".

Ley tarifaria

A su vez, la Ley Tarifaria para el año 2016¹³ en el artículo 22, inciso p), establece la alícuota del 8%.

4. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

a) Entre empresas del mismo grupo económico

Los fiscales locales pueden establecer la existencia de intereses presuntos tal como se expone a continuación:

13 Ley 14.808, BO: 27.707, 22/1/16.

Aspectos	CABA	PBA
Base imponible	(...) En los casos de operaciones de préstamos en dinero, realizadas por personas físicas o jurídicas que no son las contempladas por la ley nacional 21.526, la base imponible es el monto de los intereses y ajustes por desvalorización monetaria, cuando corresponda esta. Cuando en los documentos referidos a dichas operaciones no se menciona el tipo de interés, o se fija uno inferior al establecido por el Banco de la Nación para el descuento de documentos, se computa este último a los fines de la determinación de la base imponible (...). Artículo 216.	(...) En los casos de operaciones de préstamos en dinero realizadas por personas físicas o jurídicas que no sean las contempladas por la ley 21.526, la base imponible será el monto de los intereses y ajustes por desvalorización monetaria. Cuando en los documentos referidos a dichas operaciones, no se mencione el tipo de interés, o se fije uno inferior al establecido por el Banco de la Provincia de Buenos Aires para similares operaciones se computará este último a los fines de la determinación de la base imponible. Artículo 196.
Imputación temporal	(...) En el caso de intereses, desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto (artículo 205, inciso 5).	(...) En el caso de intereses desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto (artículo 201, inciso e).
Alícuota	7%	8%

b) Intereses por pago fuera de término

Para los ingresos por cobro de intereses por pago fuera de término por ventas de bienes o servicios efectuados consideramos que sería de aplicación el tratamiento y la alícuota dispuesta para la actividad principal dado que estos ingresos serían complementarios.

Podemos señalar que Mario Enrique Althabe¹⁴, respecto del tratamiento de las actividades complementarios opina que “(...) las actividades o rubros complementarios de una actividad principal siguen el tratamiento de esta última. Tradicionalmente se usaba la expresión conexos o accesorios, que en nuestro concepto es más ajustada y gráfica que la actual (...). Es importante consignar que el criterio de “accesoriedad”, no solo es utilizable para la aplicación de la alícuota, sino también para el mismo tratamiento fiscal. Así lo estableció la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires, cuando decidió que si la actividad principal resulta exenta, la accesoria también lo está, pues “no puede interpretarse que el legislador quiso promocionar las “ventas al contado” y excluir del beneficio a las “ventas a crédito” (...). En síntesis, el papel principal o complementario de una actividad, es una cuestión de apreciación, sobre la base de las circunstancias de hecho en que se desenvuelve la actividad, por lo cual hay que analizar, en cada caso, la realidad económica del negocio”.

Por intermedio del informe 26/12¹⁵, ARBA se expide respecto de las actividades complementarias que: “(...) Al respecto, puede decirse que el carácter complementario de una actividad respecto de otra ‘principal’, implica que la primera encuentra su razón de existir en el ejercicio de la segunda. Es decir que deriva del desarrollo de la principal, por lo que, en otros términos, podría afirmarse que no tiene vida propia o no existiría (no se ejercería), si no existiese la actividad principal. Ello así, lo que establece el citado artículo 219 del Código Fiscal, t.o. 2011, adquiere sentido cuando se visualiza que los ingresos declarados tienen o reconocen un origen en común, se suman y tributan a la alícuota fijada para la actividad principal, facilitando ello, además, la liquidación impositiva. Por el contrario, si la actividad de que se trate no cumple con tales condiciones, es porque ha sido desarrollada de manera independiente y, en tal situación, se debe seguir la regla general que ordena la desagregación de los ingresos y la aplicación de, en su caso, diferentes alícuotas, por resultar una actividad ‘secundaria’ y no complementaria de la tipificada como principal (...).”

c) Resultados por diferencia de cambio

En casos de que se pacte la facturación en moneda extranjera, puede traer aparejado ingresos por diferencia de cambio que surgen entre el valor de cotización a la fecha de facturación y la que corresponde al momento del efectivo pago.

14 El impuesto sobre los ingresos brutos, 2^a ed. actualizada, 2003, La Ley, págs. 126/127.

15 Director Ejecutivo 1/8/12.

La Provincia de Buenos Aires, en el informe 97/03¹⁶, indicó que “En primer lugar, corresponde mencionar que el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en el contexto dispositivo ordenado para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no ha reglado de manera diferencial o específica el tratamiento a dar a las operaciones en moneda extranjera. Cabe entender entonces que dichas operaciones, cuya base imponible se encuentra expresada en moneda extranjera, luego de ser convertidas al importe equivalente en moneda nacional al momento de perfeccionarse el hecho imponible, quedan sujetas a la normativa general legislada para las operaciones pactadas en moneda nacional.” Luego destacó que “en segundo lugar, cabe recordar que la norma ha definido el camino a seguir cuando de la concertación de una operación derivan intereses y actualizaciones monetarias. Efectivamente, en su artículo 181 (t.o. 1999), párrafo tercero, expresa textualmente ‘Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal –incluida financiación y ajustes por desvalorización monetaria– estarán sujetos a la alícuota que, para aquella, contempla la Ley Impositiva’. Resulta entonces que los ingresos derivados del diferimiento del pago de una operación integran la base imponible de la misma, incluyendo, de manera amplia, los obtenidos por ajustes del precio tendientes a compensar la desvalorización monetaria sufrida por el capital”.

Por su parte, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires adoptó una posición similar en autos “Algodonera Santa Fe c/Ciudad de Buenos Aires”¹⁷, siendo el voto del Dr. Carlos F. Balbín: “(...) las diferencias de cambio se encuentran estrechamente vinculadas a la actividad gravada habida cuenta de que, en tanto recompongan el valor del precio oportunamente facturado, modifican el precio final de los bienes intercambiados en el ejercicio de aquella actividad. En consecuencia, en tanto se originan en el ejercicio de la actividad gravada, constituyen ingresos brutos computables en la base imponible del impuesto a los Ingresos Brutos (...).”

De lo expuesto podemos concluir que los ingresos provenientes de diferencia de cambio tributarán a la alícuota correspondiente a la actividad principal por corresponder a un ingreso complementaria.

d) Instrumentos financieros

Excepto exención que surja del Código Fiscal local deberá darse el tratamiento de un ingreso financiero a la alícuota diferencial que establezca la ley impositiva.

Aspectos	CABA	PBA
Base imponible	(...) Intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital (artículo 197, CF, t.o. 2016)	(...) Intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas (artículo 187, CF, PBA).
Imputación temporal	(...) En el caso de intereses, desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto. (artículo 205, inciso 5)	(...) En el caso de intereses desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto. (artículo 201, inciso e)
Alícuota	7%	8%

e) Instrumentos financieros derivados

Especulativos

Aspectos	CABA	PBA
Base imponible	(...) toda otra retribución por la colocación de un capital (artículo 197, CF, t.o. 2016)	(...) en general, el de las operaciones realizadas (artículo 187, CF).
Imputación temporal	(...) En los demás casos, desde el momento en que se genera el derecho a la contraprestación (incluye a las transacciones efectuadas por medios electrónicos, de comunicación y/o de telecomunicación) (artículo 205, inciso 7).	(...) En los demás casos, desde el momento en que se genera el derecho a la contraprestación (artículo 201, inciso g).
Alícuota	7%	8%

16 Dirección Provincial de Rentas 28/5/03.

17 CACAYT de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I del 5/8/05.

La Provincia de Buenos Aires, en el informe 9/95¹⁸, se expidió respecto del tratamiento a otorgar por una empresa acopiadora de cereales que realizaba operaciones en el Mercado de Cereales a Término. En dicha oportunidad el organismo resolvió respecto al tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos lo siguiente: **"Hecho imponible:** AA SA se convierte en sujeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por sus intervenciones en el MAT a través de un agente autorizado, toda vez que se produce el perfeccionamiento del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos". **"Base imponible:** sobre la base del principio general, que los Ingresos Brutos constitutivos del monto imponible, son aquellos resultantes de las diferencias de precio a favor que se obtienen por haber cancelado la compra venta a futuro, mediante la operación inversa a la inicialmente concertada. Las operaciones que arrojen quebranto, por la propia filosofía del tributo que se analiza, no podrán compensarse con los ingresos gravados de operaciones exitosas, ni constituirán deducciones de la base, al igual que los gastos por derechos y comisiones en los que se incurre por la intervención en dichos mercados". **"Alícuota:** Deducimos que procede el 3,5% como alícuota a aplicar por entender que la actividad bajo tratamiento, encuadra en el código 91004"¹⁹.

De lo expuesto surge que formarán parte de la base imponible en los instrumentos derivados de especulación las diferencias positivas, no pudiendo deducirse las diferencias negativas, que se liquidan diariamente en base al precio pactado en el futuro (fecha de vencimiento del contrato) y el precio que se verifique en la fecha, entendiéndose que deberían realizarse cortes mensuales hasta la liquidación anticipada o el vencimiento del contrato lo que fuera anterior.

En relación con los **instrumentos derivados de cobertura** tal como describimos en el apartado 2.5, su utilización tiene por finalidad asegurar un precio futuro de venta mayor al que se verifique en una fecha actual, en su caso, las diferencias positivas representan un mayor valor de venta que aumentarán el ingreso bruto total y deberán tributar a la alícuota que corresponda a la actividad que origine tal ingreso.

5. CONVENIO MULTILATERAL

Consideramos que los ingresos financieros deberían distribuirse conforme a lo previsto en el régimen general, artículo 2 del Convenio Multilateral, excepto que los mismos resulten complementarios de ingresos a los cuales les resulte aplicable alguno de los regímenes especiales del mencionado convenio.

A los efectos de la atribución de los ingresos brutos totales del contribuyente que encuadre en el ámbito de aplicación del Convenio Multilateral por el régimen general recordemos que el artículo 2 dispone que se hará en base al coeficiente unificado que resulte de: "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 (...)"". Asimismo, deberán aplicarse cada uno de los artículos concordantes del artículo 2.

Respecto de los gastos, podemos mencionar gastos bancarios y administrativos, honorarios y/o comisiones de agentes de bolsa, corredores o similares, etc., la asignación, los mismos deberán imputarse a las jurisdicciones donde dichos gastos se efectivicen, sin tener en cuenta el lugar de pago o de concertación de los mismos. Podemos citar al respecto la reciente resolución general CA 7/16²⁰ que dispone en el artículo 1: "Considerar a los fines del artículo 4 del Convenio Multilateral, que los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas".

Otra cuestión para analizar es la asignación de los ingresos, la que deberá atribuirse al lugar del cual provengan, pudiendo tomarse como parámetro la jurisdicción donde se originen los rendimientos (fondos comunes de inversión, plazos fijos, títulos, acciones, etc.). En particular respecto de los ingresos por instrumentos financieros derivados, consideramos que el lugar de donde provienen corresponderá al Mercado a Término en el cual se negocien y registre la operación (MATBA/ROFEX).

18 Dirección Provincial de Rentas, 29/12/94.

19 Conforme a la ley 11.583, ley tarifaria del año 1995, BO N° 22.814, la descripción del código 91004 es la siguiente: "Casas, sociedades o personas que compren o vendan pólizas de empeño, anuncien transacciones de todo tipo de bienes (incluidas las piedras preciosas y/o metales preciosos) o adelanten dinero sobre ellas, por cuenta propia o en comisión".

20 Por resolución general CA 9/16, se suspende la aplicación de la resolución general CA 7/16, hasta tanto la Comisión Plenaria resuelva "con carácter definitivo" –artículo 17, inciso e), del Convenio– los recursos de apelación contra la resolución general 7/16.

6. TASA MUNICIPAL DE SEGURIDAD E HIGIENE²¹

6.1. Facultades de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires

Las facultades de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires²² para la creación y recaudación de recursos surge de la Constitución provincial que establece en el artículo 192, inciso 5, que las Municipalidades deberán “*Votar anualmente su presupuesto y los recursos para costearlo (...)*” y en el inciso 6, “*Dictar ordenanzas y reglamentos dentro de estas atribuciones*”. Asimismo el artículo 193, inciso 2, reza que “*Todo aumento o creación de impuestos o contribución de mejoras, necesita ser sancionado por mayoría absoluta de votos de una asamblea compuesta por los miembros del Concejo Deliberante y un número igual de mayores contribuyentes de impuestos municipales*”.

A su vez la ley 10.559²³ en el artículo 10 dispone que “*Los Municipios de la Provincia no podrán establecer ningún tipo de gravamen a determinarse sobre los ingresos Brutos o Netos, gastos o inversiones de la industria, el comercio y los servicios... Se excluyen de la presente disposición la Tasa por derecho de construcción de inmuebles o delineación, la Tasa por derecho a los espectáculos públicos, la Tasa por habilitación de comercio e industria, la Tasa por inspección de Seguridad e Higiene y la Tasa por extracción de minerales... Cuando la base de medición que se determine sean los Ingresos Brutos devengados o percibidos, las mismas se establecerán a conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 del Convenio Multilateral*” (el destacado es propio).

La Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires decreto ley 6769/58²⁴, modificatorias y complementarias, en el artículo 226 establece cuales son los recursos municipales, siendo 31 incisos taxativos y el último de carácter general o enunciativo²⁵.

- 21 Sobre la base del trabajo presentado en las XLV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, diciembre de 2015, Tasa por inspección de Seguridad e Higiene y artículo 35 del Convenio Multilateral, Greco Marcelo Ariel y Magno Analía Paula.
- 22 En la actualidad dicha región del país cuenta con 135 municipios, 30 de los cuales conforman el Gran Buenos Aires. El resto de los municipios se los considera como la “zona interior” de la Provincia de Buenos Aires.
- 23 Promulgación: decreto 9162, del 22/10/87, publicación: Boletín Oficial de la Provincia de Buenos Aires, Nº 21.121, 16/11/87.
- 24 Publicación: Boletín Oficial de la Provincia de Buenos Aires, Nº 13.676, 30/4/58.
- 25 **“Artículo 226 - Constituyen recursos municipales los siguientes impuestos, tasas, derechos, licencias, contribuciones, retribuciones de servicios y rentas:**
- 1) *(Texto según ley 13.154) Alumbrado, limpieza, riego y barrido con excepción de los casos en que la prestación se haga efectiva sobre inmuebles pertenecientes al dominio de la Provincia, destinados a servicios educativos, de salud, de justicia y de seguridad.*
 - 2) *Derecho de faenamiento e inspección veterinaria, que se abonará en el municipio donde se consuman las reses y demás artículos destinados al sustento de la población, cualquiera sea su naturaleza. No podrá cobrarse más derecho a la carne o subproductos, frutas, verduras, aves y otros artículos que se introduzcan de otros partidos, que los que paquen los abastecedores locales ni prohibir la introducción de los mismos.*
 - 3) *Inspección y contraste anual de pesas y medidas.*
 - 4) *Venta y arrendamiento de los bienes municipales; permisos de uso de playas y riberas en jurisdicción municipal; producido de hospitales u otras instituciones y servicios municipales que produzcan ingresos.*
 - 5) *(Texto según decreto ley 9926/83) En jurisdicción municipal, explotación de canteras, extracción de arena, casco, pedregullo, sal y demás minerales.*
 - 6) *Reparación y conservación de pavimentos, calles y caminos.*
 - 7) *Edificación, refecciones, delineación, nivelación y construcción de cercos y aceras.*
 - 8) *Colocación de avisos en el interior y exterior de tranvías, vehículos en general, estaciones de ferrocarril, teatros, cafés, cinematógrafos, y demás establecimientos públicos, colocación, inscripción o circulación de avisos, letreros, chapas, banderas de remates, escudos, volantes, y toda otra publicidad o propaganda escrita u oral hecha o visible en la vía pública con fines lucrativos y comerciales.*
 - 9) *Patentes de billares, bolos, bochas, canchas de pelota y otros juegos permitidos; rifas autorizadas con fines comerciales; teatros, cinematógrafos, circos y salas de espectáculos en general.*
 - 10) *Patentes de vehículos automotores, para el transporte de pasajeros y carga, de carroajes, carros, tranvías y en general todo vehículo de tracción mecánica o a sangre y el derecho de registro de conductores.*
 - 11) *Patente de animales domésticos.*
 - 12) *De mercados y puestos de abasto.*
 - 13) *Patentes y sisas de vendedores ambulantes en general.*
 - 14) *Patentes de cabarets.*
 - 15) *Derecho de piso en los mercados de frutos del país y ganado.*

Asimismo, el artículo 227 establece que *"La denominación 'Impuestos' es genérica y comprende todas las contribuciones, tasas, derechos y demás obligaciones que el municipio imponga al vecindario en sus ordenanzas, respetando los límites establecidos en esta ley y los principios generales de la Constitución"*.

A continuación el artículo 228 dispone que *"La percepción de impuestos municipales es legítima en virtud de la satisfacción de las necesidades colectivas que con ella se procura. Los órganos del gobierno municipal tienen por lo tanto amplias atribuciones para especificar los gastos que deban pagarse con el producto de aquellos impuestos, sin más limitaciones que las que resultan de la aplicación de los mismos a la atención de las aludidas necesidades colectivas. En esta materia, las facultades del gobierno municipal son irrenunciables e intransferibles y en consecuencia, ninguna autoridad podrá imponer a las comunas gastos que ellas mismas no hayan autorizado, ni privarlas del derecho de invertir sus recursos en la forma que dispongan sus poderes legalmente constituidos"*.

La ley 14.393²⁶ modificó el inciso 17) de la ley orgánica de municipalidades. Al efecto, el artículo 94 dispone: Modifícase el inciso 17) del artículo 226 del decreto ley 6769/58, el que quedará redactado de la siguiente manera:

"17) Inscripción e inspección de seguridad, salubridad e higiene en establecimientos u oficinas, en los que se desarrolle actividades comerciales, industriales, servicios, científicas y toda otra actividad, cuando exista local, establecimiento y/u oficina habilitado o susceptible de ser habilitado, situado dentro del ejido del Municipio"²⁷.

Exponemos lo dicho en el siguiente cuadro comparativo:

-
- 16) Funciones, bailes, fútbol y boxeo profesional y espectáculos públicos en general.
 - 17) (Texto según ley 14.393) Inscripción e inspección de seguridad, salubridad e higiene en establecimientos u oficinas, en los que se desarrolle actividades comerciales, industriales, servicios, científicas y toda otra actividad, cuando exista local, establecimiento y/u oficina habilitado o susceptible de ser habilitado, situado dentro del ejido del Municipio.
 - 18) Desinfecciones.
 - 19) Fraccionamiento de tierras, catastro y subdivisión en lotes.
 - 20) Colocación o instalación de cables o líneas telegráficas, telefónicas, de luz eléctrica, aguas corrientes, obras sanitarias, tranvías o ferrocarriles, estacionamiento de vehículos y toda ocupación de la vía pública y su subsuelo, en general.
 - 21) Inscripción e inspección de inquilinatos, casas de vecindad, de departamentos, cabarets, garajes de alquiler y establecimientos.
 - 22) Derechos de oficina y sellado a las actuaciones municipales, copias, signaturas de protestos.
 - 23) Derechos de cementerio y servicios fúnebres.
 - 24) (Texto según decreto ley 9117/78) Registros de guías y certificados de ganados, boletos de marca o señal, sus transferencias, certificaciones o duplicados y la inspección y contralor del transporte de la producción local de cereales en caminos de jurisdicción municipal
 - 25) Licencias de Caza y pesca con fines comerciales.
 - 26) Inspección y contraste de medidores, motores, generadores de vapor o energía eléctrica, calderas y demás instalaciones que por razones de seguridad pública se declaren sujetas al contralor municipal.
 - 27) Porcentajes asignados a la Municipalidad por las leyes impositivas de la Provincia y los que le correspondan por la participación que a esta se le otorgue sobre el producido de impuestos nacionales.
 - 28) Derechos y multas que por disposición de la ley correspondan a la Municipalidad y la que esta establezca por infracción a sus ordenanzas.
 - 29) Contribución de las empresas que gocen de concesiones municipales.
 - 30) Las donaciones, legados o subvenciones que acepten los concejos deliberantes.
 - 31) (Texto según ley 14.449) Participación del Municipio en las valorizaciones inmobiliarias originadas en todas aquellas decisiones y acciones urbanísticas que permitan, en conjunto o individualmente, el uso más rentable de un inmueble o bien el incremento del aprovechamiento de las parcelas con un mayor volumen y/o área edificable.
 - 32) (Inciso incorporado por ley 14.449) Cualquier otra contribución, tasa, derecho o gravamen que imponga la Municipalidad con arreglo a las disposiciones de la Constitución".
 - 26 Publicación: Boletín Oficial de la Provincia de Buenos Aires, Nº 26.954, 19/11/12 (Suplemento).
 - 27 **"Artículo 111 - La presente ley regirá a partir del 1º de enero de 2013 inclusive, salvo para aquellas disposiciones que tengan una fecha especial".**

Decreto ley 6769/58 (vigencia hasta 31/12/12)	Ley 14.393 (vigencia 1/1/13)
Artículo 226 17) Inscripción e inspección de mercados, puestos de abasto, negocios que expendan bebidas alcohólicas y cualquier clase de industria o comercio.	Artículo 94 Modifícase el inciso 17) del artículo 226 del decreto ley 6769/58, el que quedará redactado de la siguiente manera: <i>"Inciso 17) Inscripción e inspección de seguridad, salubridad e higiene en establecimientos u oficinas, en los que se desarrolle actividades comerciales, industriales, servicios, científicas y toda otra actividad, cuando exista local, establecimiento y/u oficina habilitado o susceptible de ser habilitado, situado dentro del ejido del Municipio".</i>

Por lo expuesto a partir del año 2013 los municipios se encontrarán legitimados para el cobro de la **tasa por inspección de seguridad e higiene** a condición de la **existencia de local, establecimiento y/u oficina habilitado o susceptible de ser habilitado, situado dentro del ejido del Municipio**.

Podemos agregar que se entiende por local, establecimiento y oficina. Al efecto nos remitimos al Diccionario de la Real Academia Española:

Local: (...) 5. m. Sitio cercado o cerrado y cubierto.

Establecimiento: (De establecer). (...) 5. m. Lugar donde habitualmente se ejerce una industria o profesión. 6. m. Local de comercio (...).

Oficina: (Del lat. *Officīna*). 1. f. Local donde se hace, se ordena o trabaja algo (...).

Por consiguiente, para la procedencia de la tasa por inspección de seguridad e higiene debe existir un espacio físico en el cual se desarrolle una actividad que sea susceptible de habilitación por la autoridad municipal.

6.2. Concepto de tasa

Según Rodolfo R. Spisso²⁸, las tasas “*constituyen una especie del género ‘tributos’, quedando, por tanto comprendidas en la definición de prestaciones obligatorias, establecidas por ley, tendientes a la cobertura del gasto público...* *El artículo 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina la define diciendo que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente*”.

Cabe agregar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que “...*al cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente*” (Fallos: 234:663, “Banco de la Nación c/Municipalidad de San Rafael” de 1956; 236:22, “De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros”, de 1956; 251:222, “Municipalidad de San Lorenzo c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales”, de 1961; 259:413, “Municipalidad de Santa Fe c/Marconetti Ltda. SA”, de 1964; 312:1575, “Compañía Química SA c/Municipalidad de Tucumán s/Recurso contencioso-administrativo y acción de inconstitucionalidad”, del 5/9/89; 325:1370, “Hidroeléctrica Tucumán SA c/Tucumán, Provincia de s/Acción declarativa”, del 11/6/02; 329:792, M.372.XXXIX, “Mas-salín Particulares SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/Acción declarativa de inconstitucionalidad”, del 21/3/06; 331:1942, “Mexicana de Aviación SA de CV c/Estado Nacional”, del 26/8/08, entre otras causas.

En el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Laboratorios Raffo c/Municipalidad de Córdoba”²⁹, se revoca la sentencia apelada por intermedio de la cual el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba confirmó la sentencia de la instancia anterior, que había ratificado la legitimidad de la “Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios” exigida por la Municipalidad de la Ciudad de Córdoba. Siendo los considerandos más relevantes del dictamen de la Procuración General de la Nación, los cuales la Corte comparte, los siguientes: “...*Puesta en claro así su naturaleza de tasa, corresponde analizar si su pago podía ser exigido válidamente por el Municipio a la actora, a la luz de lo ventilado en el sub lite. Se encuentra fuera de debate que la accionante contaba con un agente de propaganda médica que se desempeñaba en relación de dependencia, cuyo domicilio particular estaba ubicado en la ciudad de Córdoba (cfr. fs. 1, 270 y 315 de los antecedentes administrativos). La recurrente*

28 Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, LexisNexis, 3^a ed., 2007.

29 Recurso de hecho deducido por la actora en la causa “Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba”, CSJN, 23/6/09.

te vendió sus productos en esa ciudad, para lo cual había encargado la distribución a una tercera empresa (fs. 270 de los antecedentes administrativos), pero carecía de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo en el territorio del municipio (fs. 270 y 315 de los antecedentes administrativos). En estas condiciones, la demandada fundó su pretensión tributaria de la siguiente manera: 'Que el tributo de marras se refiere a una serie de servicios que no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno. Esto se hace, ya sea controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles y, en general, organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad, entre ellas, las cumplidas por el impugnante' (cfr. resolución de la Dirección General de Recursos Tributarios 1229, del 25 de julio de 2001, fs. 314/317 de los antecedentes administrativos). Esta postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente... En virtud de lo dicho, considero que corresponde admitir la queja, declarar formalmente procedente el recurso extraordinario interpuesto, revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda (artículo 16, ley 48)".

Concluimos que para la procedencia del cobro de tasa municipal se debe corresponder el tributo con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

Por lo tanto es importante poner de resalto lo trascendente de la obligatoriedad de la existencia de local, establecimiento u oficina para que el fisco municipal este legitimado para el cobro de **la tasa por inspección de seguridad e higiene³⁰**.

6.3. La base imponible de la tasa por inspección de seguridad e higiene y el artículo 35 del Convenio Multilateral

Para definir el hecho imponible de la tasa de seguridad e higiene nos referimos a "...los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en comercios, industrias, depósitos de mercaderías o bienes de cualquier especie, toda actividad productiva, de servicios o asimilables a tales y/o toda actividad lucrativa que se ejerza en jurisdicción del municipio, sea en forma transitoria o habitual aunque el titular del mismo fuera responsable exento a los impuestos provinciales,..."³¹.

De manera comparativa exponemos la base imponible de la tasa por inspección de seguridad e higiene en cuatro municipios de la Provincia de Buenos Aires:

-
- 30 Propuesta que realizamos en oportunidad de la presentación de nuestro trabajo en las X Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, septiembre de 2012, "Tasa por inspección de seguridad e higiene y artículo 35 del Convenio Multilateral: su aplicación en la Municipalidad de Avellaneda, Provincia de Buenos Aires".
- 31 Artículo 171, ordenanza fiscal 26.158, año 2015, Municipalidad de Avellaneda.

BASE IMPONIBLE DE LA TASA POR INSPECCIÓN DE SEGURIDAD E HIGIENE			
SAN MARTIN ³²	VICENTE LOPEZ ³³	AVELLANEDA ³⁴	LANUS ³⁵
<p>Artículo 180: El gravamen de la presente tasa se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal cualesquiera fuesen el sistema de comercialización y/o registración contable, referido a la actividad habilitada y/o la realmente realizada.</p> <p>Se considera ingreso bruto, a los efectos de la determinación de la Base Imponible, el monto total expresado en valores monetarios devengados en concepto de ventas y/o cesiones y/o permuta de bienes, servicios, comisiones, intereses, reajustes y/o actualizaciones, remuneraciones, honorarios, compensaciones, y/o transacciones en especies y en general cualquier otro ingreso facturado bajo cualquier denominación.</p> <p>En aquellas operaciones en que no se fijaren valores dinerarios y/o se concedan a título gratuito, se estará al valor de la plaza de las mismas a la fecha en que el hecho ocurriere.</p>	<p>Artículo 151: Para la determinación de este tributo, se considera base imponible a los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.</p> <p>Se considera ingreso bruto el valor o monto total –en valores monetarios, en especie o en servicios– devengado en concepto de venta de bienes, de retribuciones obtenidas por los servicios prestados en forma directa, por medio de terceros y/o mecanismos automáticos, computarizados, interconectados, o de cualquier otra forma que le permita a los usuarios recibirlos en la jurisdicción, los intereses obtenidos por préstamo de dinero o plazos de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.</p> <p>El tributo mínimo a ingresar estará determinado por la cantidad de titulares y el número de personas en relación de dependencia, contratadas y/o eventuales del contribuyente que efectivamente trabajan en jurisdicción de la Municipalidad, con excepción de los miembros del directorio o consejo de administración.</p>	<p>Artículo 175: La base imponible del presente tributo municipal, estará constituida por:</p> <ol style="list-style-type: none"> Base Zonal: La asignada en función de la localización del establecimiento comercial, industrial o de servicios, de acuerdo a que el frente de dicho establecimiento fuese a: <ol style="list-style-type: none"> Calle común. Calle diferencial. Base ingresos: Estará constituido por los ingresos devengados de todas las actividades gravadas durante el período fiscal. Base Especial: Estará constituida según lo dispuesto en el presente Título. Base Mínima Especial: Estará constituida por los importes mínimos que establezca la Ordenanza Impositiva para actividades especiales. 	<p>Artículo 71: La base imponible se determinará teniendo en cuenta los ingresos por ventas y/o servicios de los contribuyentes o la superficie destinada a su explotación. En cuanto a los ingresos, estos se denunciarán en forma mensual o bimestral, con carácter de declaración jurada y serán utilizados para la determinación y pago del período o el siguiente, según corresponda, todo ello en la forma y tiempo que establezca el Departamento Ejecutivo.</p>

Como observamos, la base imponible de la tasa se encuentra conformada por los **ingresos devengados**. En este punto es de aplicación lo dispuesto en el artículo 35 del Convenio Multilateral para los casos que a continuación desarrollaremos .

Recordemos que el Convenio Multilateral de fecha 18/8/77 al cual han adherido las provincias y la Ciudad de Buenos Aires tiene como objetivo distribuir la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos entre aquellas jurisdicciones en las cuales se desarrolle actividad conforme a los pautas allí establecidas.

Es dable destacar que “*El Convenio que actualmente nos rige, al igual que sus antecesores, ha sido aprobado por cada una de las jurisdicciones provinciales, mediante leyes formales dictadas por sus respectivas legislaturas; por tal motivo ha quedado incorporado –como una ley más– al ordenamiento positivo de ellas. Así lo ha reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, manifestando que forma parte del derecho público local*”³⁶.

32 Ordenanza fiscal San Martin, expediente 19180-S-2014.

33 Ordenanza fiscal Vicente López 32.959.

34 Ordenanza fiscal Avellaneda 26.158.

35 Ordenanza fiscal Lanús 7244/91, modificada por ordenanza fiscal 11.835, t.o. 10/15.

36 Revilla, Pablo, “Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal (artículo 35 del Convenio Multilateral”, en *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, coordinado por Bulit Goñi, Enrique G., 1^a ed., Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, pág. 142.

Por ello, en lo que respecta a las municipalidades, deben ajustar sus potestades tributarias a lo dispuesto en el artículo 35 de Convenio Multilateral que dice:

Primer párrafo: *"En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio".*

Segundo párrafo: *"La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio, si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida".*

Tercer párrafo: *"Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas solo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial".*

Párrafo final: *"Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales contenga expresas disposiciones constitucionales".*

Al efecto de su análisis, podemos exponer lo dispuesto en el artículo 35, de la siguiente manera:

El primer párrafo establece un **límite a las potestades tributarias** de los municipios de una jurisdicción provincial a los ingresos brutos que correspondan a la misma. Podríamos decir que se trata de una **distribución primaria** la que no podrá exceder la porción de ingresos brutos atribuibles a la provincia.

El segundo párrafo nos indica una **distribución secundaria**, y a su vez es una **pauta general**. Es decir, establece la mecánica de asignación a cada uno de los municipios integrantes de la jurisdicción provincial de su porción de ingresos, reglando que deberá hacerse teniendo en cuenta las disposiciones del convenio multilateral. Es de notar que si existe un acuerdo interjurisdiccional este tendrá preeminencia.

El tercer párrafo sería una **excepción** a lo dispuesto en el segundo párrafo, ya que de existir una ley provincial que solo permita la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial.

Consideramos oportuno indicar que el actual artículo 35 tiene como antecedente, el artículo 18 del Convenio Bilateral del año 1953 suscripto entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires³⁷, con un texto similar al primer párrafo. Posteriormente, al suscribirse el Convenio Multilateral del año 1960³⁸, la redacción del artículo 26 introduce algunas modificaciones a su antecedente artículo 18. A partir del Convenio Multilateral del año 1964³⁹ se introduce en el artículo 37 un texto semejante a la primera parte del segundo párrafo del actual artículo 35 como así también como párrafo final el actual cuarto párrafo del artículo 35.

Es de resaltar lo dicho por Enrique Bulit Goñi⁴⁰, quien considera que *"el numen de la disposición se halla en el segundo párrafo, pudiendo haberse prescindido de todo lo demás... de lo que se trata es de establecer el límite de la base imponible por el municipio, a la cual puede llegar partiendo directamente de los ingresos brutos totales del contribuyente en todo el país, sin necesidad de asar previamente por la determinación de la base provincial"*.

Por otra parte, el tercer párrafo del artículo 35 tiene su origen en el texto del Convenio Multilateral aprobado en el año 1977. Al respecto el citado autor indica que el fundamento es el siguiente: *"solo apuntó a resolver un problema que por entonces se presentaba, dado que en algunas provincias se había dispuesto que sus municipalidades podrían aplicar el gravamen sobre los ingresos al que esta regulación se dirige cuando el sujeto tuviese en ella oficina, local o establecimiento habilitado... De tal manera, y siendo que el*

37 Convenio del 28/5/53.

38 Convenio del 14/4/60.

39 Convenio del 23/10/64.

40 Enrique Bulit Goñi, *Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos*, Ed. Depalma, 1992

convenio atribuye base imponible a los municipios en que se ejercía actividad sin local habilitado tenían base imponible, pero no podían gravarla, mientras que aquellos que sí contaban con local habilitado podían gravar solo la base estrictamente propia, quedando así proporciones importantes de base imponible sin gravar... Para ello se incorporó este tercer párrafo indicativo de que en tal caso el total provincial de ingresos podría ser distribuido, conforme a las normas del Convenio aplicadas entre ellos, entre los municipios en que el sujeto tuviera oficina, local o establecimiento habilitado”⁴¹.

Asimismo, las Ordenanzas Fiscales de los municipios establecen el procedimiento para la liquidación, el pago y la fiscalización como así el procedimiento de determinación de oficio y las vías recursivas de los tributos que recaudan.

Por consiguiente, propiciamos la creación de un Código Tributario Municipal uniforme para todos los Municipios que conforman una misma Provincia a los efectos de armonizar las normas sustantivas, procesales y penales atinentes a sus facultades tributarias, como así también la ampliación de la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, que entenderá como última instancia administrativa sobre cuestiones relativas a la materia tributaria municipal. De esta manera, resolverá los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones cuya determinación, fiscalización y devolución corresponda a los municipios de la Provincia de Buenos Aires, como vía alternativa y excluyente a la interposición de recursos en sede municipal⁴².

Sería necesario que en lo expuesto en el párrafo precedente participen los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Colegios Públicos de Abogados y a las Facultades de Ciencias Económicas y de Derecho⁴³.

6.4. Competencia de la Comisión Arbitral

Conforme lo dispuesto en el artículo 24 del Convenio Multilateral, serán funciones de la Comisión Arbitral:

“a) Dictar de oficio o a instancia de los fiscales adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas;

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

A su vez, la resolución general 106/04 de fecha 8 de septiembre de 2004, tomando como fundamento el artículo 35 del Convenio Multilateral y entre otras cuestiones los disimiles tratamientos que le otorgan las Ordenanzas Tributarias locales al procedimiento de determinación impositiva, dispone que la Comisión Arbitral **será competente para el tratamiento del caso concreto cuando un contribuyente haya sido fiscalizado y se encuentre alcanzado como contribuyente de Convenio Multilateral en su carácter de sujeto del impuesto sobre los ingresos brutos**. En la actualidad se encuentra incorporada en la resolución general CA 3/16: *“La Comisión Arbitral será competente para el tratamiento del caso concreto cuando un contribuyente haya sido fiscalizado y se encuentre alcanzado como contribuyente de Convenio Multilateral en su carácter de sujeto del impuesto sobre los ingresos brutos”* (artículo 72).

En lo referente al ámbito de aplicación: *“El artículo 35 del Convenio resulta de aplicación a todas las Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral. En todos los casos en que se mencione la expresión Municipalidad en disposiciones del presente Anexo, se entenderá que bajo dicho término comprende a ‘Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares’”* (artículo 70).

Con respecto al **caso concreto**: *“Configurará el caso concreto previsto en el artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral el primer acto administrativo emanado de la Municipalidad que, de quedar firme, habilita la vía ejecutiva siempre que se recurra ante la Comisión Arbitral dentro del plazo que la legislación local establezca para accionar ante el propio Fisco”* (artículo 73).

41 Enrique Bulit Goñi, citado por Hermosinda Egüez y Sergio Armando Simesen de Bielke, “Convenio multilateral para el impuesto sobre los ingresos brutos: análisis crítico, doctrinario y jurisprudencial”, La Ley, 2012, pág. 191.

42 Basado en propuestas del trabajo presentado por Marcelo Ariel Greco y Analía Paula Magno en las XLI Jornadas Tributarias, Mar del Plata, CGCECABA, “Administración Tributaria Municipal. Posibilidades Recursivas”.

43 Basado en propuestas del trabajo presentado por Marcelo Ariel Greco y Analía Paula Magno en las XLI Jornadas Tributarias, Mar del Plata, CGCECABA, “Administración Tributaria Municipal, Posibilidades Recursivas”.

Debe tenerse presente que del **procedimiento** estipula: “Cuando se configure el caso concreto como consecuencia de una fiscalización municipal de la que surjan diferencias de bases imponibles por aplicación de criterios diversos entre la Jurisdicción Provincial y la Municipalidad, respecto de las normas del Convenio Multilateral, o cuando el contribuyente tribute en la Provincia con un criterio no coincidente con el sostenido por la Municipalidad, la Comisión Arbitral pondrá en conocimiento de la Provincia tal situación a los fines que esta estime procedente.

La Municipalidad que realizará la fiscalización, en oportunidad de la contestación del traslado que se le confiere, deberá adjuntar a la Comisión Arbitral todos los antecedentes del ajuste, así como los fundamentos del mismo” (artículo 74).

A continuación, el artículo 75 establece que “En oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral los contribuyentes deberán adjuntar los antecedentes de la inspección, el acto administrativo a que se refiere el artículo 73 de la presente, las declaraciones juradas presentadas en la Jurisdicción Provincial respectiva por los años sujetos a inspección por la Municipalidad y todos los elementos que hagan a su derecho”.

Para la **distribución de las bases imponibles**: “En la aplicación del artículo 35 para la distribución de la base imponible intermunicipal, se aplicarán las disposiciones del régimen general o especial según corresponda, conforme las actividades desarrolladas por el contribuyente” (artículo 71) y “Al solo efecto de no superar el tope establecido por el artículo 35 del Convenio Multilateral para las Municipalidades que establezcan sus tributos en función de los ingresos del contribuyente, procederá la distribución de los ingresos brutos totales correspondientes a la Provincia entre todas aquellas Municipalidades de la misma en que el contribuyente sea sujeto pasivo, respetando las bases imponibles de las Municipalidades que utilicen parámetros distintos para la liquidación del tributo” (artículo 76).

En relación con la confección de los **coeficientes para la distribución** de la base imponible: “La atribución, por parte de los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, de los ingresos brutos a cada Municipalidad, deberá efectuarse de acuerdo a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 35 de dicho Convenio, determinando los coeficientes de distribución relacionando los ingresos y gastos, de acuerdo con el régimen general del artículo 2, que efectivamente correspondan a cada uno de ellos con el total provincial. En su caso, dicha atribución se efectuará de acuerdo con los regímenes especiales previstos en el Convenio Multilateral, de resultar aplicables. Una vez obtenido el coeficiente unificado conforme lo expresado en el párrafo que antecede, se aplicará el mismo sobre los ingresos brutos atribuibles a la Jurisdicción Provincial. Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación si existiere un acuerdo interjurisdiccional para la distribución de la base imponible” (artículo 78).

Algunos municipios establecen **montos mínimos** para el pago de la tasa: “Cuando para la determinación de la base imponible del tributo, la Municipalidad considere los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición, se presumirá que la aplicación de montos mínimos no vulnera las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral, salvo que el contribuyente pruebe lo contrario acreditando su real y completa situación frente al tributo con relación a todas las municipalidades de la provincia, incluyendo la discriminación de ingresos y gastos entre estas, y la determinación del coeficiente intermunicipal en los casos que corresponda” (artículo 77).

Por último, podemos agregar que el reglamento procesal de actuación ante la Comisión Arbitral y Plenaria se encuentra aprobado por la resolución general 6/08 y modificatorias. Ahora bien a partir del 1 de Enero de 2016 se dispone la entrada en vigencia de la resolución general CP 32/15⁴⁴, que según surge de sus considerandos tiene la finalidad de “incorporar al citado instrumento, disposiciones y precisiones sobre las normas procesales vigentes, con el objeto de agilizar y facilitar el desenvolvimiento de los trámites ante el organismo”.

7. PALABRAS FINALES

La finalidad de lo desarrollado en este trabajo es abrir el debate y ser un punto de partida para que los fiscos locales sobre la base de las facultades de interpretación⁴⁵, dicten resoluciones de carácter ge-

44 Publicación: Boletín Oficial de la Nación, Nº 33.230, del 7/10/15, pág. 14.

45 AGIP, ley 2603: “**Artículo 16 - Facultades de interpretación.** El Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos tendrá la función de interpretar con carácter general las disposiciones de la presente ley y de las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, cuando así lo es-

neral que fijen una posición respecto al tratamiento tributario en el impuesto sobre los ingresos brutos, en particular de los instrumentos financieros derivados de cobertura y especulación, y de esa manera otorgar mayor claridad a los contribuyentes.

En el orden municipal propiciamos la creación de un Código Tributario Municipal uniforme para todos los Municipios que conforman una misma Provincia a los efectos de armonizar las normas sustantivas, procesales y penales atinentes a sus facultades tributarias, como así también la ampliación de la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, que entenderá como última instancia administrativa sobre cuestiones relativas a la materia tributaria municipal. De esta manera, resolverá los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones cuya determinación, fiscalización y devolución corresponda a los municipios de la Provincia de Buenos Aires, como vía alternativa y excluyente a la interposición de recursos en sede municipal.

Sería necesario que en lo expuesto en el párrafo precedente participen los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Colegios Públicos de Abogados y a las Facultades de Ciencias Económicas y de Derecho.

time conveniente o lo soliciten los contribuyentes y/u otros responsables siempre que el pronunciamiento a dictarse ofrezca interés general. El pedido de tal pronunciamiento no suspenderá cualquier decisión que los demás funcionarios de la Administración hayan de adoptar en casos particulares.

Las interpretaciones podrán serapeladas ante el Ministerio de Hacienda en la forma que establezca la reglamentación.

Las interpretaciones deberán realizarse con sujeción a lo establecido en el Título I - Capítulo II 'De la Interpretación Tributaria' del Código Fiscal y publicadas en el Boletín Oficial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires".

IMPOSICIÓN DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

MARCOS GOSHI Y FLAVIO PENNIMPEDE

I. INTRODUCCIÓN

La idea sobre el presente trabajo se originó como respuesta a la incertidumbre del tratamiento fiscal de las rentas producidas por las operaciones con instrumentos financieros derivados.

Si bien este tipo de operaciones data de tiempo atrás, la presión sobre el tipo de cambio y el mejoramiento de la oferta de productos financieros basados en operaciones con dólar futuro (en particular, productos financieros denominados "Dólar MAE" y "ROFEX"), sumados al impacto de la devaluación de la moneda a fines del año 2015 –como es de público conocimiento– ocasionó que las empresas registraran en sus balances contables rentas extraordinarias.

A este escenario se le agrega la carencia de normativa específica en las legislaciones locales que regule estas operaciones y la falta de antecedentes interpretativos o incluso judiciales sobre la materia, lo que agrava aún más este marco de incertidumbre tanto en el ámbito académico como en el profesional.

Este trabajo es una propuesta para intentar que se dilucide el tratamiento a dispensar en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las operaciones con instrumentos financieros derivados, realizada a partir de la interpretación de las normas tributarias, la jurisprudencia y la doctrina.

Sobre esta base, hemos decidido comenzar analizando el marco conceptual de tales instrumentos, haciendo hincapié en su clasificación en función de la finalidad económica: cobertura o especulativo. Esto no obedece a una clasificación meramente académica, sino a los fines de diferenciar el tratamiento impositivo que en uno u otro caso podrían corresponder.

A continuación, analizamos la interrelación del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, comenzando en primer lugar por el aspecto objetivo y los distintos elementos que son característicos de este impuesto en particular (ejercicio de actividad, habitualidad y onerosidad).

Dadas las características de esta operatoria, también merece especial atención el aspecto temporal, en donde –en caso de considerarse alcanzado– se dispone el momento en que dichos ingresos deben reconocerse como tales.

Otro aspecto que resulta interesante es el espacial, donde analizamos la jurisdicción que tiene potestad tributaria para cobrar el tributo o, en el caso de los contribuyentes de Convenio Multilateral, la que correspondería atribuir dichos ingresos.

Finalizamos el trabajo con el estudio de la medición del hecho imponible –o base imponible– en conjunto con la alícuota a aplicar.

II. MARCO GENERAL DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS

Los productos derivados son instrumentos financieros cuyo valor depende de la evolución de los precios de otros activos denominados subyacentes.

Según Fowler Newton¹, los instrumentos financieros derivados tienen las siguientes características:

- Sus valores cambian (directa o inversamente) en respuesta a las modificaciones que se producen en determinadas variables (activos subyacentes);
- No requieren inversiones iniciales o bien exigen desembolsos que son pequeños en relación con la ganancia o la pérdida que pueden generar;
- Tienen fecha de vencimiento.

Por su parte, la normativa contable² considera que un instrumento derivado es un instrumento financiero cuyo valor cambia frente a los cambios en las variables subyacentes (tales como tasa de interés, precios de productos, tasa de cambio de divisas, etc.), que se liquidará en fecha futura (pudiendo hacerse

1 Fowler Newton, Enrique, *Contabilidad Superior*, Ed. La ley, 2010.

2 Definición según pto. 2.1 de la Parte II de la resolución técnica 20 de la FACPCE.

en términos netos), que requiere, al principio, una inversión neta pequeña o nula, en relación con otros tipos de contratos que incorporan una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado y que por las prácticas comerciales o por sus términos permitan la compensación para realizar pagos por un importe neto. Pueden agruparse en: *contratos a término, contratos de futuro, contratos de opciones y contratos de canje o permuta*.

En lo que respecta a su tratamiento contable e impositivo es importante distinguir estos instrumentos a partir de su finalidad, clasificándolos en contratos de cobertura y de especulación.

A. Cobertura (o hedge)

La finalidad de las operaciones con estos instrumentos es "...**manejar el riesgo, y por ende, reducir los costos de una transacción, cubriendo activos que negocia el operador**"³.

Como bien señala Julián Martín⁴, un instrumento derivado puede ser considerado como de cobertura cuando:

- La posición cubierta o protegida está específicamente identificada y expone al ente a riesgos de pérdida por cambios en los precios;
- El instrumento ha sido específicamente individualizado como una cobertura; y
- Es altamente probable que exista un alto grado de correlación entre los cambios, de signo contrario, en el valor corriente de la posición que está siendo cubierta, de modo que el instrumento de cobertura actúe como una protección, eliminando o reduciendo sustancialmente el riesgo de pérdidas que provienen de la posición que se está cubriendo.

Para determinar si un contrato sobre un instrumento financiero derivado es de cobertura, es importante que este tenga como motivo buscar la protección sobre mercaderías o activos financieros, de manera de cubrir movimientos adversos a la posición tomada⁵.

Por su parte, la Ley del Impuesto a las Ganancias los define en el último párrafo del artículo 19 de la siguiente manera:

"...una transacción o contrato de productos derivados se considerará como 'operación de cobertura' si tiene por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los resultados de la o las actividades económicas principales".

Como bien señala la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, de la lectura de la normativa legal solamente se desprenden dos requisitos⁶:

- que la operación tenga por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios, y
- que la operación de cobertura lo sea con los resultados de la actividad económica principal.

Adicionalmente, el Tribunal considera que "la definición de operación de cobertura dada por la ley resulta insuficiente, pues no solo se debería considerar la calidad sino también la cantidad involucrada en la operación. En otras palabras una operación con derivados, para calificar como operación de cobertura deberá guardar una relación razonable con la cantidad de insumos y/o productos que la empresa utiliza o vende, entre otros parámetro"⁷.

Si bien no son vinculantes en materia de tributos locales, el Fisco Nacional, a los fines de definir su tratamiento en el Impuesto a las Ganancias, ha establecido ciertas pautas en la resolución general AFIP 3421/12⁸ para que un derivado sea considerado como de cobertura, a saber:

- a) Tener por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado sobre los resultados de la o las actividades económicas principales, es decir, cuando el perfil de posibles resultados de un instrumento y/o contrato derivado o una combinación de ellos se oriente a compensar el perfil de posibles resultados emergentes de la posición de riesgo del contribuyente en las transacciones respectivas.

3 Martín, Julián, *Tratamiento impositivo de operaciones financieras*, Ed. KPMG.

4 Martín, Julian, ob. cit. en nota 3.

5 Martín, Julian, ob. cit. en nota 3.

6 Argumentos esgrimidos por el contribuyente que el Tribunal hace suyo en el considerando VII del fallo Tecpetrol, TFN Sala A, 30/3/11. Cabe aclarar que el citado fallo es anterior a la resolución general AFIP 3421/12.

7 Considerando IX, fallo citado en nota 6.

8 Segundo el punto A del Título II del Anexo VII de la resolución general AFIP 3.421/12.

- b) Poseer vinculación directa con la o las actividades económicas principales del contribuyente y que el elemento subyacente también guarde relación con la o las actividades aludidas.
- c) Ser cuantitativa y temporalmente acorde con el riesgo que se pretende cubrir –total o parcialmente– y que en ningún caso lo supere.
- d) Cuando la posición o transacción cubierta hubiera expirado, hubiera sido discontinuada o se hubiera producido cualquier otra circunstancia por la cual la exposición al riesgo hubiese desaparecido o dejado de existir, dicha operación perderá la condición de cobertura desde el momento en que tal hecho ocurra.
- e) Encontrarse explícitamente identificado desde su nacimiento con lo que se pretende cubrir.

B. Especulativos

Son instrumentos derivados como especulativos aquellos cuya única finalidad *es obtener ganancias*, ya sea a la finalización de la operación o con la negociación del instrumento. De tal manera, el inversor opera capital de riesgo⁹.

En la práctica, la definición de un derivado como especulativo *está dada de forma residual*, es decir, cuando no cumple con los requisitos para ser considerado como un derivado de cobertura.

III. VERIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

Según destacada doctrina, el hecho imponible consta de tres criterios identificatorios o aspectos básicos: El material u objetivo; el espacial y el temporal. A ellos cabe agregar otro elemento, el subjetivo representado por el destinatario legal tributario y la realización del hecho imponible –verificándose todos sus aspectos– pone en marcha su consecuente, que consiste en la obligación tributaria entendida como una obligación usualmente de dar una suma de dinero, entre un acreedor (Fisco o eventualmente una entidad de derecho público no estatal) y uno o varios deudores¹⁰.

Desarrollamos a continuación el análisis de estos tres aspectos en lo que respecta al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, examinando en forma particular las operaciones con instrumentos financieros derivados, enfatizando en aquellos cuya finalidad es de cobertura.

A. Aspecto objetivo

La ley de coparticipación¹¹ delimita las características básicas a las cuales las jurisdicciones locales deben ajustarse. En relación con el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establece:

"Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos".

Es sobre la base de esta disposición que la mayoría de las jurisdicciones establece en sus Código Fiscales disposiciones similares al artículo 182 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, delineando el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la siguiente manera:

"El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativo o no– cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades 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), estará alcanzada con el impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes".

En otras palabras, más allá de las especificidades que cada jurisdicción establezca, se podría resumir al hecho imponible como el *ejercicio de la actividad habitual a título oneroso en una jurisdicción*.

9 Martín, Julián, ob. cit. en la nota 3.

10 Corti, Arístides; Buitrago, Ignacio y Calvo, Rubén, "La estructura Jurídica de la norma tributaria", artículo publicado en Jurisprudencia Argentina, 1988.

11 Ley 23.548 (BO: 22/1/88).

A partir de ello y siguiendo la doctrina sentada por Althabe y Sanelli¹² analizamos el hecho imponible en tres elementos que deben estar reunidos para determinar la procedencia del tributo: i) ejercicio de actividad, ii) habitualidad, y iii) onerosidad. Desarrollamos los mismos a lo largo de este apartado.

i) Ejercicio de actividad

Los Código Fiscales enumeran ciertas actividades consideradas alcanzadas por el impuesto: “(*el ejercicio*) del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios...”, pero dejan la definición abierta cuando disponen que también resulta alcanzada “*cualquier otra actividad*”.

Cabe aclarar que dentro de estas actividades enumeradas de forma enunciativa, no se encuentran consideradas las operaciones de financiamiento. Por lo tanto, debemos remitirnos al concepto general que da la ley para el “ejercicio de actividad”.

En lo que a esto respecta, el Código Fiscal de CABA en su artículo 173 prevé para su interpretación que para “*la determinación del hecho imponible, debe atenderse a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia –en caso de discrepancia– de la calificación que merezca a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole, o a los fines del encuadramiento en otras normas nacionales, provinciales o municipales, ajenas a la finalidad de este Código*”.

Por su parte, destacada doctrina¹³ entiende el concepto “actividad” desde el sentido económico de la palabra, es decir, comprensivo de **todos los actos que realizan los sujetos económicos para mejorar su condición material**, ya sea realizando actos de producción de bienes y servicios, o bien de intercambio de bienes entre distintas unidades económicas.

Por lo tanto, cabe preguntarnos si dada la naturaleza de las actividades de financiamiento por derivados podrían encontrarse incluidas dentro de esa definición.

Como bien describíamos anteriormente, las actividades con instrumentos derivados pueden ser clasificadas de acuerdo con su finalidad como (i) de especulación o (ii) de cobertura. En el presente trabajo sostenemos que *el ejercicio de una actividad resulta notoriamente diferenciado cuando se trata de una u otra operación*:

Instrumentos derivados con finalidad de especulación

En este tipo de operaciones el objetivo es invertir con el fin de obtener una rentabilidad, por lo que siguiendo los lineamientos expuestos resulta acertado que hay una *actividad de inversión que es perfectamente identificable* del resto de actividades que realiza el sujeto y cuya ganancia también se puede determinar.

Instrumentos derivados con finalidad de cobertura

En estos casos lo que se busca es reducir los riesgos de una operación. Por lo que los ingresos que surgen por las operaciones con instrumentos derivados *están íntimamente ligados con los que surgen de la actividad cuyo riesgo cubren*.

Así por ejemplo, un sujeto que es habitualmente importador de bienes y desea cubrirse de la variación del tipo de cambio de la moneda puede fijar el valor de las mercaderías en pesos mediante la compra de dólar futuro. Por lo tanto, la ganancia (o pérdida) obtenida por la cobertura se neteará de la pérdida (o ganancia) por la variación del precio de las mercaderías.

A modo de comparación, Navarrine¹⁴ sostiene que *el cobro de dividendos* debe distinguirse entre el *accionista-inversor* y el *accionista-especulador*: el primero no desarrolla ninguna actividad como dueño de la empresa, mientras que el otro especula con la compraventa de acciones, por lo que quedaría alcanzado por el tributo.

En las operaciones con instrumentos derivados de cobertura no hay una actividad efectivamente ejercida por el sujeto, ya que el eventual resultado que pudiese llegar a obtener por este tipo de operaciones está íntimamente ligado con la actividad cuyo riesgo se pretende cubrir. Por lo cual *entendemos que en estos casos, no hay un ejercicio de actividad que resulte alcanzado por el impuesto*.

12 Navarrine, Susana (directora) en *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, Ed. La Ley, 2012, Apartado II del Tomo II redactado por Althabe, Mario Enrique y Sanelli, Alejandra.

13 Althabe y Sanelli, ob. cit. en nota 12.

14 Citado por Martín Caranta en *Impuesto sobre los Ingresos Brutos, un enfoque integral*, Ed. Errepar, 2016.

Consideraciones sobre la traslación

Merece especial atención el hipotético caso de una empresa que solamente desarrolla la actividad de inversión en derivados financieros –independientemente de su finalidad–.

Si bien se podría plantear que efectivamente existe una actividad, en tanto la actividad del contribuyente es la obtención de rentas pasivas, no habría un sujeto a quien trasladar la carga del impuesto.

En tanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no resulte trasladable, se desvirtúa la naturaleza del mismo y el impuesto termina absorbiendo una parte de la renta obtenida, ocasionando que quien termina soportando la carga del impuesto es el propio contribuyente. Por ello, en estos casos, *se trasformaría en un impuesto sobre la renta*.

Para este caso particular, sería cuestionable el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya que estaría en pugna con la prohibición de analogía dispuesto por el inciso b) del artículo 9 de la Ley de Coparticipación¹⁵.

ii) Habitualidad

Como sostiene Caranta¹⁶, la habitualidad constituye un requisito necesario para la sujeción al gravamen de cualquier actividad.

Si bien la ley de coparticipación omite definir qué se entiende por “habitualidad”, la mayoría de los Códigos Fiscales lo define como lo hace el Código Fiscal de CABA en su artículo 175, entendiendo que *la misma está determinada por la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica*.

Asimismo, en el segundo párrafo de ese artículo, aclara que depende del desarrollo –en el ejercicio fiscal– de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el impuesto, *con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades*.

Por otra parte, en el tercer párrafo dispone ciertos indicios a considerar para definir la existencia de habitualidad, tales como el objeto de la empresa, la profesión y los usos y costumbres de la vida económica.

Asimismo, es común que los Códigos Fiscales incorporen ciertas actividades que, independientemente de que sean llevadas a cabo en forma esporádica o periódica, están alcanzadas por el impuesto. Por lo que se consagra *una presunción de habitualidad*¹⁷.

En los principales Códigos Provinciales *no hay presunciones de actividad que pudieran llegar a afectar a los sujetos tomadores de instrumentos derivados financieros*. Por lo que nos centramos en indagar si la utilización de derivados financieros cumple con el requisito general de habitualidad.

Teniendo en cuenta lo ya enunciado en los Códigos Fiscales sobre la definición de habitualidad, concordamos con Vidal¹⁸ en que resulta de utilidad a los fines de esclarecer sus alcances, la doctrina sentada en el fallo “Brave, Rafael” de la Corte Suprema¹⁹:

“...los términos ‘profesión habitual o comercio’, que emplea la ley, deben entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener beneficio. Excluye de ordinario las operaciones simuladas, pero no es incompatible con la práctica de otra ocupación o negocio. Descartadas las simples inversiones de capitales, son indicios de tal actividad, la continuidad de las operaciones, su importancia con relación al giro del contribuyente, el fin de lucro”.

15 Ya en el fallo “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/Provincia de Buenos Aires s/Repetición”, CSJN, del 13/11/86, el Supremo Tribunal se expidió en un caso en el las tarifas a cobrar por la actora estaban fijadas mediante la resolución (Secretaría de Transporte y Obras Públicas) 357/78 y no se había tenido en cuenta en ellas la incidencia del impuesto. En dicho caso particular, se concluyó que “...el impuesto provincial a los ingresos brutos no es susceptible de traslación por no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del billete aéreo y cuya determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por la actora, ello excluye el caso de la previsión del artículo 9, inciso b), cuarto párrafo, de la ley 20.221 (texto según la ley 22.006), y lo encuadra en el supuesto que contempla el segundo párrafo, en cuyo texto se plasma el principio básico que privilegió el legislador, consistente en “la imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable”.

16 Caranta, Martín, citando a Althabe, Mario E., ob. cit. en nota 14.

17 En el caso de la CABA lo hace en el artículo 176 del Código Fiscal.

18 Vidal, Gladys, en *Régimen Tributario Argentino* (obra colectiva), Abeledo Perrot, 2010.

19 “Brave, Rafael”, CSJN, del 15/10/47, publicado en *Fallos*: 209:129.

Asimismo, aplicando este criterio sentado por la Corte al caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Althabe²⁰ sostiene lo siguiente:

"La habitualidad debe ser tal que posibilite la especulación. Haciendo mención que la posibilidad de especulación depende estrechamente de la naturaleza de la actividad. El valor del objeto de especulación es decisivo, porque marca la diferencia entre una posibilidad cierta de transformar la actividad en una fuente de ingreso normal".

También aclara que las actividades habituales serán *las inherentes al giro normal del negocio y medio de vida normal del sujeto que las realiza*. De una primera depuración de ellos, los actos aislados, inconexos, excepcionales, *improprios de la actividad del sujeto*, serán "no habituales"²¹.

En este mismo sentido, se expresa Caranta²² al entender que *una actividad resulta habitual cuando, aun no siendo la principal, guarda una estrecha relación con aquello*. Esto es lo que se denomina importancia o relación con el giro del negocio.

En nuestra opinión, las operaciones con derivados deberán considerarse habituales si los ingresos obtenidos por tal operatoria son una fuente normal de ingresos del sujeto.

En el caso particular de *las operaciones de cobertura*, entendemos que están estrechamente ligadas con la actividad principal en tanto pretenden cubrir los riesgos inherentes a esta. Por ello, son propios de la actividad del sujeto y, en palabras de Caranta, hay una "relación con el giro del negocio". Por lo tanto, hay habitualidad en los términos del impuesto.

Inclusión de la actividad dentro del objeto social

En el caso de las personas jurídicas coincidimos con destacada doctrina²³ que *la inclusión de una actividad en el objeto social denota su habitualidad*. En este sentido, también se ha expresado la CSJN²⁴, al momento de definir el alcance de la habitualidad en el Impuesto a los réditos.

En definitiva, tratándose de empresas, entendemos que *se configura el requisito de habitualidad si estas fueron creadas con el fin específico de realizar inversiones en operaciones financieras o bien, si dicha actividad fue prevista en el objeto social*.

Falta de habitualidad

Entendemos por descarte que podría cuestionarse la existencia de habitualidad si una persona humana realiza este tipo de operaciones con fines especulativos en forma ocasional, y lo mismo ocurriría en tal caso, si fuera una persona jurídica que no lo tuviera previsto en su objeto social.

iii) Onerosidad

Los Códigos Fiscales locales exigen, para que se verifique el hecho imponible, que la actividad sea ejercida a título oneroso, es decir, *a condición de reciprocidad de otra prestación, sin importar el resultado obtenido*. Por el contrario, la Ley de Coparticipación dispone únicamente como requisito necesario que el objetivo de las actividades sea el lucro.

Por ello, en lo que respecta a este elemento del hecho imponible, los Códigos Fiscales se encuentran en conflicto con la Ley de Coparticipación Federal, 23.548, artículo 9, inciso b), punto I.

En lo que respecta a las operaciones con derivados cuya finalidad es especulativa, esta cuestión no merece especial atención, ya que *siempre hay de fondo onerosidad y un fin de lucro*.

En el caso de tratarse de operaciones de contratos derivados con fines de cobertura, resulta más controvertido si efectivamente persigue este fin.

En concordancia con lo ya expuesto en ejercicio de actividad²⁵, en nuestro entendimiento *la cobertura de riesgo utilizando derivados no constituye una actividad independiente de aquella cuyo riesgo es cubierto*.

20 Althabe, Mario, *El impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Ed. La Ley, 1983.

21 Caranta, Martín, citando a Althabe, Mario E., obra citada en nota 14.

22 Caranta, Martín, obra citada en nota 14.

23 Caranta, Martín, obra citada en nota 14.

24 "Duhalde, Pedro Dionisio c/Gobierno de la Nación s/Repetición", CSJN, 20/8/48, en *Fallos*: 211:1254.

25 Apartado III.A.1.

Tampoco podemos afirmar que los ingresos derivados de esta operatoria persigan fines de lucro, por el contrario, lo que buscan es asegurar un determinado resultado.

Siguiendo el ejemplo anterior, el importador que opera con dólar futuro para la adquisición de mercaderías en el mercado mayorista, lo que busca es evitar posibles pérdidas por fluctuaciones en el valor del dólar entre el momento en que concertó la operación y el que debe abonar la mercadería. *Pretender que se persiga un fin de lucro por el ingreso ocasionado por la cobertura no resulta razonable.* En este caso, entendemos que el fin de lucro es perseguido exclusivamente por su actividad de comercialización de la mercadería adquirida, que estaría gravada en el momento de la venta.

B. Aspecto espacial

El concepto de sustento territorial se refiere a la *vinculación espacial que debe existir entre el hecho imponible y el sujeto pasivo de la obligación tributaria*, sustento que siempre debe estar presente en este tributo.

Los códigos fiscales de todas las jurisdicciones expresamente establecen la vigencia del principio de territorialidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; ello es lógico, pues las provincias no pueden gravar actividades que se desarrollan en otras jurisdicciones, ya que ello implicaría una ilegítima extralimitación de su potestad tributaria. Como bien se sostiene²⁶ *el sustento territorial resulta ser la cuestión que habilita el poder de imperio de un Fisco local para someter a imposición a una determinada manifestación de capacidad contributiva.*

En lo que concierne a este aspecto del hecho imponible, *de entenderse que se cumple con los demás aspectos del mismo, resultaría controvertido a qué jurisdicción corresponde atribuir los ingresos por operaciones con instrumentos financieros derivados:*

- el lugar donde opera el mercado de derivados;
- el lugar donde fue concertada la operación;
- el lugar donde fueron prestados los servicios.

Esta disyuntiva podría ocasionar serios inconvenientes para los contribuyentes, ya que al no estar claro en la normativa las jurisdicciones involucradas se verían tentadas a reclamar el pago del tributo para sus arcas fiscales; esto, sumado a que la reglamentación del CM dispone requisitos excesivos para la aplicación del Protocolo adicional, complicaría la situación de los sujetos pasivos del tributo ante eventuales casos de fiscalización y determinación.

Coincidimos con Julián Martín²⁷, quien apunta que la normativa fiscal no dispone el encuadre de las operaciones en cuestión. No obstante, aclara que resultaría razonable que por la naturaleza de las operaciones en cuestión, los mismos *debieran atribuirse a la jurisdicción en la cual se presta el servicio financiero.*

Por otra parte, siguiendo lo señalado por Althabe²⁸, si bien surge del inciso b) del artículo 2 del Convenio Multilateral que el criterio de *atribución de los ingresos para la prestación de servicios es donde efectivamente se prestan los mismos*, hay antecedentes en los que se expidió la Comisión Arbitral para el caso de ingresos obtenidos mediante intermediarios, en los cuales prima el lugar de concertación:

Representante de jugadores de fútbol, por los ingresos de cesión de derechos de los jugadores ("Settimio Aloisio c/Provincia de Buenos Aires" - Resolución CA 5/01)

En este antecedente, el Fisco pretendía que los ingresos de un representante de futbolistas sean atribuidos tomando en cuenta el Club en el que estos prestaban servicios, argumentando que no contaba con el domicilio de los jugadores. La Comisión Arbitral, basándose en que la actividad consistía en realizar contratos cobrando por dicha intermediación, decidió que debía tomarse el lugar donde se habían concertado dichos contratos y, por lo tanto, generado la retribución para el contribuyente.

26 Caranta, Martín, ob. cit. en nota 14.

27 Martín Julián, ob. cit. en nota 2.

28 Althabe, Mario, *El Convenio Multilateral*, Ed. La Ley, 2013.

Cesión de derechos de señal televisiva ("South American Sports SA c/Gobierno CABA" - Resolución CA 25/02)

En este caso puntual, la comisión arbitral trató la cesión de derechos de señal televisiva, y concluyó que deberían ser imputados a la Jurisdicción en la que se concertó la operación, que era además, el lugar de donde provenían los ingresos para hacer frente al pago del contrato.

En nuestra opinión, *entendemos que el nexo territorial para atribuir los ingresos a la jurisdicción en la que opera el mercado es de por sí débil* y en algunos casos incluso desconocida por el sujeto que opera con tales instrumentos. Concordamos con la mayoría de la doctrina que establece que deberán *ser atribuidos al lugar donde efectivamente fueron prestados los servicios*. No obstante, creemos que este criterio no resulta práctico para este caso particular, ya que por su ambigüedad, podría dar lugar a varias interpretaciones. Por ello, entendemos que sería conveniente establecer *el lugar de concertación de la operación* como la jurisdicción con sustento territorial.

C. Aspecto temporal

Otra cuestión que resulta controvertida es el momento en el que se debe reconocer los resultados generados por estas operaciones.

Los Códigos Fiscales locales suelen introducir como regla general disposiciones tales como "*los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devengan*"²⁹.

A su vez, establecen distintos *supuestos a la hora de definir el término "devengado"*; por lo tanto, disponen excepciones a la regla, como por ejemplo, los trabajos sobre inmuebles ajenos. En lo que aquí interesa, hay dos casos particulares que *podrían ser aplicables*:

- El tratamiento dispuesto a los "intereses" –por aplicación de analogía en función de su carácter de renta financiera. Para los mismos se imputarán desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto.
- En los demás casos: desde el momento en que se genera el derecho a la contraprestación. Concordamos con Caranta³⁰, quien aclara que esta norma constituye la pauta general para los casos en que no están expresamente previstos.

En definitiva, a priori podría plantearse el reconocimiento de los ingresos generados en estas operaciones en tres momentos diferentes:

- 1) cuando se reconozcan contablemente tales ingresos;
- 2) cuando se produce el vencimiento del derivado o su cobro;
- 3) en proporción al tiempo transcurrido.

En nuestra opinión, en lo que respecta al momento en que se reconozcan contablemente los ingresos, entendemos que no puede darse como válido a los efectos tributarios, ya que la norma contable no necesariamente condiciona la normativa del impuesto en tanto tiene disposiciones específicas en lo que respecta a la verificación temporal del hecho imponible.

Por su parte, considerar que debería reconocerse en proporción al tiempo transcurrido como la norma dispone expresamente para los intereses implicaría aplicar una interpretación por analogía para estas operaciones, que no necesariamente son de idéntica naturaleza.

Además, estas dos alternativas planteadas presentan el inconveniente de que en una posición dada en la que se liquide el impuesto no se conoce con certeza cuál sería el ingreso final de dicha operación, en tanto las fluctuaciones positivas o negativas del tipo de cambio generarían variaciones en la ganancia o pérdida que arrojaría al final de la operación.

Por último, creemos que es plenamente aplicable *la regla residual que establece que los ingresos deben ser reconocidos al momento en que se genere el derecho a la contraprestación*, lo que en la práctica implicaría el reconocimiento de la operación al momento del vencimiento del derivado o cuando se produjese la liquidación anticipada. No obstante, podría ser dudoso si idéntico criterio se aplica para aquellos derivados que implican el reconocimiento de liquidaciones diarias.

29 Artículo 201 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 2011) y artículo 204 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (t.o. 2015).

30 Caranta, Martín, ob. cit. en nota 14.

En este mismo sentido se expresa Julián Martín³¹, quien opina que la *prima cobrada debería imputarse al momento del vencimiento del derivado o al ejecutarse*, si ello ocurre con anterioridad.

Por su parte y en la misma línea, Jáuregui³² entiende que el momento de *imputación se produce cuando se produce la liquidación del mismo o la entrega del activo subyacente*.

D. Base imponible y alícuota

La Ley de Coparticipación Federal establece diferentes directivas en lo que respecta a la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

- Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal –incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria– estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquella;
- Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal.

En consecuencia, tradicionalmente se ha afirmado que *la base imponible está constituida por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal* por el ejercicio de la actividad gravada.

Con respecto a ello, coincidimos con Bulit Goñi, quien afirma que la base imponible, es decir, la materia utilizada para medir monetariamente la obligación tributaria resultante del encuadre de dicha situación, son los ingresos brutos derivados de esa actividad. El legislador ha tomado los ingresos brutos como un índice para medir el volumen de la actividad cuyo ejercicio está sujeto al impuesto³³. Por lo que entendemos que *los ingresos brutos que conforman la base imponible son solo aquellos derivados de la actividad gravada*.

En este sentido se expresa, por ejemplo, el artículo 196 del Código Fiscal de CABA (t.o. 2011) y el primer párrafo del artículo 186 del Código Fiscal de PBA (t.o. 2015). Transcribimos a continuación los primeros dos párrafos de este último artículo:

“Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

Se considera ingreso bruto el valor o monto total –en valores monetarios, en especie o en servicios– devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas”.

La Sala I del TFABA³⁴ aclaró que “...no todos los ingresos brutos resultan alcanzados por el gravamen, sino solo aquellos que constituyan una retribución, una contraprestación, un pago, un precio, derivados del ejercicio de la actividad gravada. Siendo así, sobre todo los ingresos que encuadren dentro de la noción apuntada, y solo sobre ellos, debe aplicarse la alícuota pertinente para establecer el monto del impuesto a tributar, y todos aquellos que no encuadren en ese concepto quedan al margen de tributación”.

En el mismo sentido, Caranta³⁵ señala que no cualquier ingreso será base imponible, sino que *debe tratarse de un ingreso que tenga como causa antecedente el perfeccionamiento del hecho imponible*, es decir, el ejercicio de la actividad habitual y a título oneroso por parte de un destinatario legal tributario.

A partir de ello, no resulta sustancial estudiar la base imponible de las operaciones con instrumentos *derivados con fines de cobertura*, en tanto como habíamos dicho en los apartados anteriores en estos casos *no se verifica el hecho imponible en el impuesto*.

Por el otro lado, en caso de que se verificara el hecho imponible en las *operaciones con instrumentos derivados con fines especulativos* surge una primera cuestión respecto a los *resultados negativos producto de las variaciones en el tipo de cambio, en tanto resulta incierto si podrían deducirse de la base imponible*. Esto, debido a que no está expresamente previsto en la legislación provincial, como sucede en otros casos como por ejemplo, sí se hace para los descuentos y/ bonificaciones³⁶.

31 Martín, Julián, ob. cit. en nota 2.

32 Jáuregui, María de los Ángeles, “Instrumentos derivados financieros. Antecedentes y propuestas”, artículo publicado en La Ley.

33 Bulit Goñi, Enrique, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Ed. Depalma, 1997.

34 “Fordemi S.A”, Sala I del TFAPBA, del 31/7/07.

35 Caranta, Martín, ob. cit. en nota 14.

36 En el Código Fiscal de PBA (t.o. 2015) esta disposición se encuentra en el inciso a) del artículo 189.

Consideramos que esta cuestión está íntimamente relacionada con el momento en que se reconocen los resultados por operaciones con derivados. Siguiendo lo que se comentó precedentemente, si se interpretara que el momento en el que debe reconocerse el ingreso fuera cuando se devenga contablemente, si no se permitiera deducir los resultados negativos, es probable que los ingresos gravados en los diferentes períodos fiscales sean superiores al resultado final de la operación.

En estos casos, *pretender que no se pueden deducir las pérdidas por estas operaciones implicaría alejarse notoriamente del resultado final de la operatoria*, incluso podría generar una absorción confiscatoria de los ingresos generados por la actividad gravada.

Por el contrario, *esta diferencia en la base imponible no surgiría si se optara por gravar la operatoria al momento del vencimiento, cuando ya resulta cierto el resultado final de la operación*.

Otro punto a tener en cuenta es la alícuota a aplicar. Siguiendo lo expuesto por Althabe³⁷, el criterio general es tratar cada actividad en forma independiente, salvo que no se pudiera discriminar el monto de cada una. En dicho caso, ambos ingresos quedarán alcanzado a la alícuota más alta.

No obstante ello, también deberá analizarse si ambas actividades resultan complementarias, Caranta³⁸ entiende que *la complementariedad entre dos actividades surge cuando una concluye el ciclo económico del negocio que otra*. Este es, por ejemplo, el caso de los intereses por financiamiento en la venta de mercadería³⁹.

Al respecto, el TFABA⁴⁰ ha considerado que

"La nota distintiva que permite reconocer una actividad complementaria de otra que no lo es, es cuando la misma sirve, se utiliza o aporta, para optimizar el producto o la actividad principal en si misma. Es decir cuando su realización trae aparejada una 'mejora' específica y directa".

Sobre esta base opinamos que *las operaciones de cobertura –en el hipotético caso de considerarse alcanzada en el impuesto– los ingresos estarían gravados a la alícuota de la actividad principal en tanto, el resultado de estas operaciones está ligado de forma inescindible con la operación de la principal*.

Por su parte, de tratarse de una actividad con fines especulativos, resulta razonable la aplicación de la alícuota prevista para actividades financieras.

IV. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo se desarrollaron los diferentes aspectos del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y se analizó en cada uno de ellos si se verificaban en las operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados.

Es a partir de este análisis que entendemos que en las operaciones de cobertura no se verifica el aspecto objetivo del hecho imponible, ya que la intencionalidad de cobertura de un riesgo no puede ser considerada como el "ejercicio de una actividad", ni tampoco se puede afirmar que persiga un "fin de lucro".

Creemos importante que el sujeto que desarrolle esta operación deberá acreditar la intención de la misma. Para ello, si bien no resulta de aplicación directa las reglamentaciones nacionales a los Fiscos locales, sería de un fuerte valor probatorio haber cumplido con la normativa de AFIP. Esto es, el régimen informativo y la certificación por Contador Público que acrediten la intencionalidad de la operación.

Por el contrario, en el caso de operaciones especulativas entendemos que se desarrolla una actividad y que la onerosidad es intrínseca a la intención de la operación. En estos casos, el requisito que determina la verificación del aspecto objetivo del hecho imponible es la habitualidad, concepto que no está definido en la Ley de Coparticipación, y que tampoco resulta claro en la normativa local.

En lo que respecta a la jurisdicción en la que se verificaría el hecho imponible, surgen dudas acerca del lugar donde se desarrolla tal actividad, o en el caso de los contribuyentes del convenio multilateral,

37 Althabe, ob. cit. en nota 20.

38 Caranta, Martín, ob. cit. en nota 14.

39 En el caso de PBA se encuentra expresamente previsto en el último párrafo de su artículo 219, el cual aclara que: *"Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal –incluida financiación y ajustes por desvalorización monetaria– estarán sujetos a la alícuota que, para aquella, contempla la Ley Impositiva"*.

40 "Alupalata SA", TFABA, Sala II, del 26/5/11.

el lugar en el que deberían atribuirse dichos ingresos. A partir de las resoluciones para casos particulares de la comisión arbitral y las opiniones doctrinarias, nos inclinamos por la jurisdicción en la cual es certificada la operación.

Continuando con el análisis de los diferentes aspectos del hecho imponible, surgen otras cuestiones que por la falta de normativa específica generan dudas en su tratamiento, entre ellas se encuentra el momento en que se produce el nacimiento del hecho imponible.

En los casos en que se verifique el aspecto objetivo del hecho imponible, entendemos razonable gravar la operación al momento que es liquidado el derivado, ya que es cuando se produce el nacimiento de la obligación contractual y en el que se tiene certeza de la cuantía de la operación.

Asimismo, gravar la operación en este momento soluciona cualquier controversia en lo que respecta a la base imponible, ya que al tener certeza sobre el resultado final, no resulta relevante si deben deducirse los resultados negativos.

Por último y a modo de reflexión, considerando el contexto de inflación y presión devaluatoria que se ha observado en los últimos años, cabe preguntarse si las operaciones de futuros, aún en los casos que encuadren como especulativos por no cumplimentarse los requisitos necesarios para considerarlos contratos de cobertura, no ejercían de todos modos una cobertura de sufrir una pérdida del activo, patrimonio o capital de trabajo, cuando cualquier sujeto podía observar que mantenerse en una posición en moneda local implicaba ser espectador de cómo la arena se le escurre por las manos.

SOLUCIONES –A NIVEL NACIONAL– DEL INTOLERANTE SALDO A FAVOR EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: UN COSTO QUE DE FINANCIERO PASÓ A SER ECONÓMICO

JOSÉ ANTONIO ALANIZ

SUMARIO

El saldo a favor en materia del impuesto sobre los ingresos brutos pasó de ser un mal de alguna jurisdicción a una generalización para todos los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos sin distinguir por jurisdicción.

Para entender el mal debemos dar con su origen, a fin de comprenderlo y procurar una solución consensuada. La solución no viene dada solo por el accionar del contribuyente, sino también por el Fisco, producto del desfasaje de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos.

La soluciones aquí propuestas se basan en el efectivo conocimiento del *sistema de recaudación* impuesto (a esta altura) por la gran mayoría de las jurisdicciones del país. Entender sus principales funciones (que se le ha sabido dar) como así también su alcance nos dará la pauta de

- Anticiparnos, para evitar el desmedido saldo a favor:

Acordar con los Fiscos un mecanismo de recaudación que les garantice el cumplimiento de sus objetivos sin perjudicar a sus contribuyentes y agentes. Poniéndolos en situaciones sumamente complejas (que en definitiva) afecte su interés fiscal, vía efectos contraproducentes para sus arcas fiscales:

- Dando soluciones de interés para los contribuyentes;
- advirtiendo a las administraciones los efectos contraproducentes del sistema de recaudación impuesto por cada una de las jurisdicciones, vía decisiones empresariales.

PANEL II

Las decisiones de los organismos intrafederales o interjurisdiccionales. Su naturaleza, sus efectos y su revisión judicial

PRESIDENTE
Rodrigo Lema

SECRETARIO
Patricio J. Urresti

RELATOR
Juan Pablo Bayle

PANELISTAS
Anahí Pérez
Luis F. Lozano
Sandra P. Maruccio
Demián A. Tujsnaider

AUTORES DE TRABAJOS
Lorena M. Almada
Laura Karschenboim
Silvina Érica Coronello
Ramiro Egüen
Alejandra P. Sanelli
Leonardo A. Behm, Ezequiel Maltz y Mercedes A. Sastre

INFORME DE RELATORÍA

JUAN PABLO BAYLE

INTRODUCCIÓN

1. El Convenio Multilateral (en adelante, también, "CM") y la ley de Coparticipación (cfr. la ley 23.548, en adelante, también, "LdC") son dos acuerdos "interjurisdiccionales". No son los únicos. Pero las jornadas que nos convocan estuvieron concentradas en pensar y debatir acerca de las características, alcances y efectos que tienen las decisiones que adoptan los órganos de aplicación que esos dos acuerdos contemplan. Ciertamente no todas las decisiones que emiten esos órganos han sido materia de nuestra atención. Nos concentraremos en las dictadas en ejercicio de las competencias que a esos órganos les acuerda el artículo 24, inciso b), del CM y el artículo 11, inciso d), de la LdC, respectivamente.

Con el objeto de facilitar la exposición en este Relato reservaré las voces "decisión" y "decisiones" para identificar aquellas que son el fruto del ejercicio de las competencias mencionadas, y aclararé a qué tipo de decisión de los órganos de aplicación me estoy refiriendo cuando lo haga respecto de alguna cuya fuente no sean ni el artículo 24, inciso b), del CM, ni el 11, inciso d), de la LdC.

2. Dos puntos importantes a recordar.

Uno. El CM vincula hoy a la totalidad de los estados locales que conforman la Nación, y en LdC se suma como parte, también, el Estado Nacional (en adelante, "EN").

Dos. El objeto, principal sin duda en el caso del CM, y entre otros en el de la LdC, es evitar que los contribuyentes queden sujetos a una doble imposición como consecuencia del ejercicio que los mencionados estados hagan de poderes tributarios "concurrentes". El CM busca evitar la doble imposición en el ISIB, fijando pautas de distribución de la base de cálculo del tributo (habitualmente llamada "base imponible") para aquellos contribuyentes cuya actividad económica tiene lugar en más de una jurisdicción (cfr. el artículo 1 del CM). La LdC, en lo que al tema que nos ocupa concierne, tiene, entre otros, por objeto evitar que impuestos locales graven la misma capacidad contributiva captada por impuestos nacionales coparticipables; así, las jurisdicciones locales se comprometieron a no aplicar "...gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esa ley" (cfr. el artículo 9 de la ley 23.548).

3. Ambos convenios prevén órganos a los que las partes signatarias (me refiero a los estados ya mencionados) acordaron, entre otras, la competencia para resolver los diferendos en torno a cuál es la correcta interpretación del acuerdo suscripto. Esos órganos son la Comisión Arbitral (en adelante, también, "CA") y la Comisión Plenaria (en adelante, también, "CP"; esta segunda funciona como alzada de la mencionada en primer término), en el caso del CM; y el Comité Ejecutivo (en adelante, también, "CE") y el plenario de la Comisión Federal de impuestos (en adelante, también, "CFI"), en el de la LdC.

4. Las condiciones de actuación de esos órganos respecto de la competencia que nos importa, guarda, aunque con matices, cierta similitud.

El CE puede actuar de oficio, a instancia de los estados parte, de las municipalidades, de los contribuyentes o de las asociaciones reconocidas cuando se trata de resolver si un gravamen local determinado se opone a las reglas de la LdC (cfr. el artículo 11, inciso d), de la LdC, artículo 6, inciso 4, de la resolución 501/11 y los artículos 11, 21 y *passim* de la resolución 91/04). A su turno, de oficio dicta normas generales de carácter interpretativo [cfr. artículos 11, inciso e), de la LdC, 6, inciso 8, de la resolución 501/11 y 24 de la resolución 91/04]. La CFI funciona como alzada de las decisiones que adopte el CE. El artículo 4 de la resolución 91/04 establece quiénes pueden ser "parte" en los procesos previstos en el artículo 11, inciso d), y el artículo 21 de la resolución 501/11 dice quiénes pueden recurrir ante la CFI las resoluciones generales interpretativas dictadas por el CE. Finalmente, el artículo 12 de la LdC prevé que contra las decisiones de la CFI se pueda interponer el recurso extraordinario que regula el artículo 14 de la ley 48.

Veamos ahora qué pasa con los órganos de aplicación del CM. La CA, al igual que el CE, tiene competencia para: i) dictar normas generales interpretativas (cfr. el artículo 24, inciso a del CM), y ii) expedirse acerca de los alcances del CM a cuenta de una pretensión fiscal determinada o una interpretación en pugna con otra formulada por otra jurisdicción parte ("caso concreto" lo llama el CM) (cfr. el artículo 24, inciso b), del CM). La primera de esas competencias la ejerce de oficio o a pedido de las jurisdicciones

signatarias (cfr. el artículo 24 de la resolución general 6/08 y a partir del 1 de enero de 2016 el artículo 23 de la resolución 32/15); la segunda de oficio, o a instancia de “los contribuyentes, responsables y terceros habilitados” (cfr. el artículo 4 de la resolución 32/15), agrego, que tengan interés jurídico, y de las jurisdicciones parte, municipios y comunas (cfr. el artículo 2 de la resolución 32/15). La CP es la alzada de la CA. Por último, el artículo 25 de la resolución 32 establece que “pueden adquirir el carácter de partes en las actuaciones, las jurisdicciones, los contribuyentes y las asociaciones reconocidas en cuanto resulten afectadas”. Esa regla, en tanto se incorpora en el Capítulo dedicado a las Disposiciones Generales, entiendo que rigen tanto para los procesos a que se refiere el inciso a) como el inciso b) del artículo 24 del CM.

5. Finalmente, vale destacar que los estados signatarios de los acuerdos interjurisdiccionales que nos ocupan establecieron que las decisiones generales interpretativas que dictan los órganos a los que vengo haciendo mención son “obligatorias” para los estados partes [cfr. el artículo 12 de la LdC y artículo 24, inciso a), del CM].

Entiendo que corresponde extender esa regla a las decisiones adoptadas en el marco del artículo 11, inciso d), de la LdC. En cambio, el CM dice que las decisiones que resuelven un “caso concreto” son “obligatorias para las partes en el caso resuelto”. Estimo que “partes” no son otras que las signatarias del acuerdo. En ese caso, estaríamos frente a iguales consecuencias que las que prevé la LdC. Empero, sé que esa postura no es unánimemente aceptada¹; y admito que pueden existir buenos argumentos para sostener lo opuesto; razón por la cual propuse dicha cuestión entre la “a ser tratadas” en las Directivas del Panel II.

6. El trabajo en el Panel II, y el que se dio con motivo de él, giró, centralmente, en torno a las características, alcances y efectos que tienen las decisiones de los órganos de aplicación a los que vengo haciendo mención. También se analizaron cuestiones vinculadas con esas decisiones; como lo es la de pensar en un sistema de compensación que evite que las diversas interpretaciones de las reglas del CM que tengan los fiscos no redunden ni en perjuicio del contribuyente que exteriorizó la totalidad de su base, ni en la del o los fiscos que tenían derecho a recibir una porción mayor (o directamente un porción) de base imponible con arreglo a lo previsto en el CM.

En mi opinión, el trabajo dio resultados sumamente fructíferos.

7. La exposición de lo ocurrido en el Panel II de las Jornadas que seguiré tendrá el siguiente orden. Primero trataré las ponencias y trabajos presentados en torno al carácter (o naturaleza) y efectos que tienen las decisiones adoptadas por los órganos de aplicación del CM y de la LdC y sus efectos (también algunas cuestiones menores que hacen a la actuación ante esos órganos). Ese será el **apartado a)**. Ciertamente, fue allí donde estuvo concentrada mayormente la atención de los panelistas, y también la de quienes presentaron trabajos con motivo de estas Jornadas. En segundo lugar, reseñaré las opiniones en torno a las dificultades que presenta el Protocolo Adicional y las propuestas de sistemas sustitutivos que se formularon. Ese será el **apartado b)**. Finalmente, en el **apartado c)** mencionaré un tema que, aunque vinculado o consignado como “cuestiones a ser abordadas” en las Directivas, no hubo tiempo para tratarlo con la extensión que merecía.

Este relato se nutre no solo de las ponencias de los cuatro prestigiosos profesionales que participaron en el Panel II (Luis Francisco Lozano, Anahí F. Pérez, Sandra Maruccio y Demian Tujnsnaider), quienes nos han honrado con su participación en estas III Jornadas, sino también de los trabajos presentados por Lorena M. Almada², Laura Karschenboim³, Silvina Érica Coronello⁴, Alejandra Paola Sanelli⁵, Leonardo Andrés Behm, Ezequiel Maltz y Mercedes A. Sastre⁶, y Ramiro Egüen⁷.

1 Incluso ha sido controvertida por Sandra Maruccio en su exposición en el Panel objeto de este Relato.

2 Lorena M. Almada, “Las cuestiones procesales derivadas del Convenio Multilateral”.

3 Laura Karschenboim, “La competencia jurisdiccional de los órganos del Convenio Multilateral”.

4 Silvina Érica Coronello, “La revisión judicial de las decisiones de los organismos interjurisdiccionales previstos por la normativa intrafederal a la luz del principio constitucional de tutela judicial efectiva”.

5 Alejandra Paola Sanelli, “Coordinación y sistematización de procedimientos aplicados a la liquidación y fiscalización del impuesto sobre los ingresos brutos, tendientes a optimizar la fiscalización por parte de los fiscos locales y minimizar la carga operativa por parte de los contribuyentes”.

6 Leonardo Andrés Behm, Ezequiel Maltz y Mercedes A. Sastre, “Federalismo de desconcertación y convenio multilateral, sus derivaciones no deseadas”.

7 Ramiro Egüen, “Revisión judicial de las decisiones de la comisión plenaria y la comisión federal de impuestos”.

A) CARÁCTER QUE TIENEN LAS DECISIONES DE LOS ÓRGANOS DE APLICACIÓN DEL CM Y DE LA LDC

1. La respuesta que demos al carácter que tienen esas decisiones va a definir, en gran medida, los efectos que estamos dispuestos a reconocerles y su posibilidad de revisión, como así también el alcance de esa revisión.

2. Ilustro el punto con las tres posturas que estimo podrían ser sostenidas.

2.1. Interpretar que la decisión fue emitida en ejercicio de una función administrativa o, lo que es lo mismo, sostener que constituye un “acto administrativo”, postura que, aunque no haya sido adoptada por ninguno de los panelistas, ni por los mencionados autores en los trabajos presentados, no resulta imposible pensar que tenga algún seguidor. En este supuesto no sería lógico preguntarnos acerca de la posibilidad de interponer un recurso contra esa decisión. Estaríamos frente a un acto susceptible de ser, en todo caso, impugnado por quien resulte ser su destinatario, y revisable únicamente en sus aspectos reglados.

2.2. Sostener, en cambio, que la decisión es jurisdiccional (utilizo la voz “jurisdiccional” para denotar el ejercicio de la función judicial por parte de un órgano administrativo)⁸, supone, primeramente, la existencia de una controversia acerca de la existencia y alcances de derechos individuales o colectivos que la decisión tiene por objeto resolver; en segundo lugar, que la validez del régimen que traslada la función jurisdiccional a órganos que no forman parte del Poder Judicial penda de que el ordenamiento jurídico prevea la posibilidad de que a la parte que le resulte adversa la decisión tenga acceso al “control judicial suficiente” a que se refiere la doctrina sentada por la CSJN en Fallos: 247:636; y, finalmente, que lo resuelto hace cosa juzgada.

2.3. Una tercera alternativa interpretativa consiste en sostener que las decisiones que en estas jornadas ocuparon nuestra atención constituyen criterios generales interpretativos⁹ del acuerdo del que son órganos de aplicación. Esta exégesis arroja consecuencias totalmente distintas a las señaladas. La decisión, por ser una interpretación general, no sería susceptible de revisión judicial ulterior; y, en todo caso, su validez podrá ser cuestionada en el proceso de impugnación o repetición local donde se discuta la legitimidad de la determinación de oficio (en adelante, también, “DO”) o el acto mediante el cual se rechazó el pedido de repetición que tenga como “causa” ese criterio interpretativo.

3. La interpretación que adoptemos también va a impactar, tal como adelanté en la exégesis que desarrollé en el punto 2.2 de este capítulo, en la estabilidad que tengan esos actos.

La decisión, si queda firme, tendrá la máxima estabilidad que el ordenamiento jurídico acuerda (pasar en autoridad de cosa juzgada) de concluirse que son el fruto del ejercicio de una función jurisdiccional; una atenuada (la llamada cosa juzgada administrativa) para el caso de que se entendiera que son el resultado del ejercicio de una función administrativa; y, ninguna, de concluirse que constituyen la emisión de un criterio general interpretativo.

4. Asignarle un carácter u otro a esas decisiones, en buena medida, también define la posibilidad de concebir como alternativo o excluyente el proceso ante los órganos de aplicación frente a la vía local impugnatoria o reclamativa (de repetición). Por lo menos en lo que hace al debate ventilado ante los mencionados órganos.

5. En suma, una gran parte de las cuestiones que nos hemos propuesto abordar en el Panel II requieren como primera medida adoptar una postura respecto del carácter que tienen las decisiones que emiten los órganos de aplicación; no todas, desde ya.

8 Postura adoptada por Sandra Maruccio, en su exposición, con respecto a los actos que emiten los órganos del CM en el marco del artículo 24 inciso b) del CM, por Anahí Pérez respecto de las decisiones de la CFI que resultan adversas a una jurisdicción local, y Laura Karschenboim, Silvia Érica Coronello, Lorena M. Alamda y Ramiro Egüen en los trabajos que presentaron con motivo de estas Jornadas, también con relación a los mencionados actos.

9 Postura sostenida por Luis Francisco Lozano en su ponencia.

a.1) Postura adoptada por los panelistas y en los trabajos presentados con motivo de estas jornadas

1. Luis Francisco Lozano, Sandra Maruccio y Anahí Pérez se pronunciaron en sus exposiciones respecto de la cuestión que vengo señalando. Los primeros dos con relación al carácter que tienen las decisiones de la CA y CP, y Anahí Pérez en torno a las de la CFI.

Las posiciones estuvieron divididas. Pérez y Maruccio coincidieron, aunque refiriéndose a decisiones emitidos por órganos distintos, en sostener el carácter jurisdiccional de esos actos. Pérez, con un matiz. Restringió –como se verá en lo que sigue– ese carácter a las decisiones de la CFI que resulten adversas al estado local signatario.

Lozano, por su parte, entendió que las decisiones de los órganos del CM constituyen criterios generales interpretativos.

2. Repasemos las razones dadas por cada uno de los expositores para sustentar esas posiciones.

2.1. Anahí Pérez explicó, en línea con lo dictaminado por la Procuradora Fiscal ante la CSJN *in re "Gas Natural Ban SA"* (entre otros, *v. g.* el dictamen de esa misma Procuradora en el expte. M.2694.XLI), que las decisiones de la CFI –por las dudas vuelvo aclarar que cuando uso el término “decisiones” me refiero a las emitidas con arreglo a las competencias que prevén el artículo 24, inciso b), del CM y el artículo 11 inciso d) de la LdC– tienen carácter jurisdiccional por los efectos que la LdC le acuerda, en particular, los artículos 12 y 13 de ese convenio.

El argumento es el siguiente: una decisión de la CFI que resuelve que determinado tributo local resulta violatorio de los compromisos asumidos en la LdC, que arroja como consecuencia la detacción de “...los importes que le correspondan [a la jurisdicción local de que se trate] sobre lo producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado” (cfr. el artículo 13 de la LdC), genera un “perjuicio” en cabeza de la provincia y, por ende, una “causa” en los términos del artículo 116 de la CN. Expresamente, el dictamen en “Gas Natural Ban” dice: “...entiendo que en estas actuaciones se ha dictado un pronunciamiento de condena contra la Provincia de Buenos Aires [se refiere a la decisión de la CFI], que zanja una controversia cierta y determinada entre ella y el resto de las jurisdicciones signatarias del sistema de coparticipación de la ley 23.966. A consecuencia de él, dicha provincia está obligada, en los términos del artículo 12 de la ley 23.548, a modificar el ya referido incremento en las alícuotas del impuesto sobre los ingresos dispuesto por su ley 12.727. Y –como advertí– si no cumpliera tal obligación sufrirá la detacción de ‘los importes que le correspondan sobre lo producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado’”.

Resumiendo, a criterio de la expositora, y en sintonía con las opiniones vertidas en los dictámenes repasados, resuelven una controversia acerca de la existencia y alcances de derechos las decisiones de la CFI que resultan adversas a una provincia por entender la comisión que la provincia incumplió los compromisos que dan lugar a la detacción de la masa coparticipable que prevé el artículo 13 de la LdC.

2.2. Sandra Maruccio postuló el carácter jurisdiccional de las decisiones de la CA y CP a partir de los términos y expresiones utilizados en el artículo 24, inciso b), del CM.

Repasemos el texto: “Serán funciones de la Comisión Arbitral (...) Resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio **en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto**” (el destacado no corresponde al original).

Maruccio hizo hincapié en la expresión “casos concretos” y las consecuencias que a esas decisiones le acuerda el mencionado artículo, que “serán obligatorias para las partes en el caso resuelto”. Concluyó que esos términos dan cuenta del carácter jurisdiccional que tienen esas decisiones. Las distinguió así de las que emite la CA en ejercicio de la facultad que le acuerda el inciso b) del artículo 24 del CM. Expresamente dijo¹⁰ que el artículo 24 “...distingue la función interpretativa o reglamentaria de la Comisión Arbitral de la que ella desempeña cuando resuelve casos concreto. En el primer caso [el del inciso a)] se dispone que las resoluciones generales Interpretativas que se emitan son obligatorias para las jurisdicciones adheridas exclusivamente; en el segundo supuesto, se coloca [en el del inciso b)] a las partes (contribuyentes-fiscos) en paridad de condiciones, como no podía ser de otra manera en atención al principio constitucional de igualdad, al establecer que las decisiones que adopten son obligatorias para las ‘partes del caso’”.

10 En coincidencia con lo señalado junto con Iván F. Budassi en el trabajo titulado *Revisión judicial de las decisiones de los organismos de aplicación del convenio multilateral impulsada a instancia de los fiscos*, Ed. Ad-Hoc, 2015.

2.3. Por su parte, Luis Francisco Lozano se pronunció, tal como adelanté, en un sentido distinto. Sostuvo que las decisiones de la CA constituyen criterios generales interpretativos, sin importar que la competencia que ejercen venga dada por el inciso a) o el b) del artículo 24.

Las razones en que fundó esa postura fueron varias; la mayoría de ellas partieron de una visión constitucional del tema, en particular, del requisito caso o causa que prevé la CN. Sostuvo que para que exista una decisión jurisdiccional tiene que haber una causa que la tenga como objeto, es decir, una controversia acerca de la existencia y alcance de derechos individuales o colectivos; y ese último requisito es el que señaló que no está presente en los procesos que se instan ante los órganos del CM en virtud de lo previsto en el artículo 24, inciso b), del convenio. En ese orden de ideas, explicó que la expresión "caso concreto", que utiliza el artículo 24, inciso b), del CM, y el carácter sumamente reglado de la facultad que ejercen la CA y la Plenaria pueden llevar a pensar que la función ejercida es jurisdiccional. Sin embargo, ninguno de esos extremos convierte a la función que desarrollan en una de la especie mencionada. La CA no se pronuncia acerca de un caso, sino acerca de la interpretación de la regla del CM aplicable al caso (esto es, la impugnación de la DO o del rechazo del pedido de repetición de lo abonado). Obsérvese que queda fuera del debate ante la CA la validez de la determinación de la obligación, como así también la del procedimiento que la precedió. También sostuvo que da cuenta del carácter general de las interpretaciones que adopta la CA y la CP del CM, el hecho de que deban ser observadas por todos los fiscos partes en el convenio.

Las razones que expongo a continuación son otras que también recuerdo dio para fundar sus posturas, aunque estimo que el desarrollo de cada una puede arrojar otras no presentes en el relato.

Una. El CM le acuerda a la CA la competencia para "aplicar el CM" (cfr. el artículo 15 del CM), no la de resolver controversias, es decir, expedirse acerca de la existencia y alcances de una relación jurídica.

Dos. El CM prevé que no solo el contribuyente pueda instar el proceso ante la CA que establece el artículo 24 inciso b). Cualquier jurisdicción e incluso la misma CA de oficio puede desencadenar el ejercicio de esa competencia. En esas condiciones, de concluirse que en esos procesos se ventila una "causa" de carácter tributaria (v.gr., la validez de una DO, o por lo menos su legitimidad respecto de la parte de las diferencias producto de la conformación de la base) la CA o los estados parte en el CM habrían despojado de la acción al contribuyente, esto es, el destinatario del acto determinativo. En palabras de Lozano, interpretar que la CA resuelve "causas" (es decir, la legitimidad de una DO o de un rechazo de un pedido de repetición) supone sostener que las provincias habrían negociado facultades que no les habían sido concedidas, puesto que habrían acordado acerca de derechos, los de los contribuyentes, que no les pertenecen¹¹.

Tres. La prueba de que las provincias conservan sus potestades fiscales frente al supuesto de que se plantee un "caso concreto" ante la CA, lo constituye el hecho de que la normativa del CM solo prevé la comunicación a la jurisdicción de que se ha planteado un "caso concreto" (cfr. el artículo 4 de la resolución general 32/15). No establece ninguna restricción al ejercicio de sus facultades. Solo pone a las provincias en condiciones de conocer que existe un planteo ante la CA.

Cuatro. Ninguno de los supuestos que el artículo 3 de la resolución general 32/15 describe, que permitirían desencadenar la actuación de la CA en el marco del artículo 24, inciso b), dan lugar a una "causa".

Ese artículo dice:

A los efectos previstos en el artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral, se considera configurado el "caso concreto", cuando:

- se acredite que la autoridad tributaria competente ha dictado la correspondiente resolución que configure la "determinación impositiva";
- se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones para la aplicación del Convenio Multilateral, a una misma situación fiscal, respecto de un mismo contribuyente;
- se desestime en la primera instancia administrativa, la repetición deducida por un contribuyente alcanzado por el Convenio Multilateral, referida al impuesto abonado espontáneamente.

Constituye una facultad local establecer cuándo corresponde tener por agotada la vía administrativa, es decir, cuándo un pleito con la administración está lo suficientemente maduro como para ser llevado

11 Con anterioridad a estas Jornadas, Lozano desarrolló la interpretación que vengo relatando, en su voto *in re "Libertad SA c/AGIP s/Impugnación actos administrativos s/Recurso de inconstitucionalidad concedido"*, expte. 9820/13, sentencia del 12/11/14.

ante el Poder Judicial (en adelante, también, "PJ"). De ahí que los supuestos descriptos en los incisos a) y b) solo establezcan requisitos a cuyo cumplimiento supedita la posibilidad de plantear "caso concreto" ante la CA; pero tales requisitos no dan lugar a una causa. Eso segundo es algo que va a resolver la legislación del estado local de que se trate.

El supuesto a que hace mención el inciso b), una discusión entre dos o más fiscales respecto de los alcances del CM, por constituir un debate abstracto, no da lugar a una causa (cfr. la doctrina de *Fallos: 184:358*, entre muchos otros).

Quinto. Las facultades con que cuenta la CA para instar de oficio su actuación, como para impulsarla, resultan, como principio, ajenas a los órganos del PJ, cuya actuación debe venir precedida de un planteo formulado por una persona a la que el ordenamiento jurídico le acuerda el derecho para instar la acción de que se trate.

Sexto. La posibilidad que las normas del CM les acuerda a todos los fiscales signatarios, de incorporarse a la discusión (cfr. el artículo 25, resolución general 32/15) resulta contradictoria con sostener que el objeto del proceso lo constituye una cuestión justiciable.

3. Almada, Coronello, Karschenboim, Behm, Maltz, Sastre y Egüen coinciden en sostener que las decisiones de la CA y, por ende, las de la CP, tienen carácter jurisdiccional.

Por ello, las primeras tres autoras se apoyan en lo dictaminado por la Procuradora Fiscal ante la CSJN, *in re "Maxiconsumo"*. Behm, Maltz y Sastre en gran medida también, en tanto entienden que la solución allí propiciada por la Procuradora Fiscal resulta la correcta.

Finalmente, Egüen dice en su trabajo que "...*las decisiones de los órganos administrativos objeto de este desarrollo [los órganos son la CA y la CP], poseen fuerza de jurisdiccionales, alejándose de la tesitura de ser laudos arbitrales, ya que una de las partes, o sea los contribuyentes o las asociaciones que los represente, de algún modo no han aceptado voluntariamente la intervención de dichos órganos, ya que la ley que los crea, no prevé otro mecanismo alternativo, por cuanto es ineludible el paso por ellos, salvo la vía judicial, y por ende no existiría un laudo arbitral y constreñimiento de lo decidido, por lo menos para los particulares y asociaciones, sino que solo para los fiscales, quienes sí han optado por la pertenencia a las leyes y convenios, y de ese modo en forma indirecta a sus ciudadanos y contribuyentes*".

4. Dada la mención, o directamente remisión, que en algunas de las ponencias así como en los trabajos presentados se ha hecho a lo dictaminado por la Procuradora Fiscal *in re "Máxiconsumo"*, voy a dedicar algunas líneas a recordar las razones allí dadas para sostener el carácter jurisdiccional de la decisión de la CA (y, por ende, la de la CP que la revisa). Expresamente se dice: "...*resulta claro que en este segundo caso [el del artículo 24, inciso b)], por voluntad de las partes (de la Provincia al suscribir el CM y al comprometerse a no denunciarlo, en los términos del artículo 9, inciso d), de la ley 23.548; y del contribuyente al momento de presentarse ante la Comisión Arbitral), las consecuencias relativas a la fijación de la base imponible, contenidas en la resolución determinativa –en todo aquello que conlleve la aplicación del CM–, puede ser sustraído de la vía recursiva local para ser deferido exclusivamente al conocimiento de los órganos de aplicación ya mencionados, cuya decisión –en este punto en particular– será definitiva y resultará obligatoria para las partes. Así, esta opción ejercida [por] el contribuyente pone en práctica funciones jurisdiccionales conferidas a los mentados entes, cuya naturaleza es, indudablemente, de raíz administrativa*".

Sintéticamente, la tesis de la Procuración consiste en sostener que el contribuyente de convenio puede decidir cuestionar la validez de la DO, en lo que hace a la conformación de la base de cálculo del tributo, ante los órganos del CM o ante la jurisdicción local.

a.2) Revisión de las decisiones de la CP y de la CFI

1. La actuación de la CA o del CE puede ser desencadenada, entre otras, por una petición de un contribuyente fundada en una pretensión fiscal de una de las jurisdicciones locales signatarias del convenio que el contribuyente estima contraria a lo allí convenido [este es el caso del artículo 24, inciso b), del CM al que me referí más arriba; ver los incisos a) y c) del artículo 3 de la resolución 32/15, y del artículo 11, inciso d), de la LdC; ver el artículo 11, inciso 2, de la resolución 91/04].

La pretensión del contribuyente en el supuesto de que estemos ante el CE será, entre otras, una que consista en que se declare que el tributo local reclamado grava, en oposición a lo dispuesto en el artículo 9 de la LdC, una capacidad contributiva captada por un tributo nacional coparticipable. También, por

ejemplo, podría pretender una decisión que diga que el tributo local determinado está en oposición a algún otro compromiso asumido por las jurisdicciones locales en el mencionado artículo 9 (v.gr., no gravar determinados ingresos con el ISIB, o no gravar con sellos instrumentos que no reúnan las condiciones allí descriptas, etc.).

En el caso del artículo 24, inciso b), del CM la petición consistirá en obtener una decisión acerca de cómo debe distribuir su base en el ISIB con arreglo a lo previsto en el CM.

También la actuación podría ser instada, como se dijo más arriba, por un estado que tomó noticia de la actuación que otro está haciendo y que estima en oposición a lo convenido; por el mismo estado que está llevando adelante una actuación y tiene dudas si está en sintonía con lo pactado; o, incluso, de oficio por la CA o la CE. Ahí no se acaban las alternativas (v.gr., podría ser una asociación que represente derechos que no le son propios, sino de sus asociados); pero sí da una idea de las distintas posibilidades que hay al tiempo de instar la actuación de los mencionados órganos.

2. La pregunta que ocupó en gran medida a buena parte del panel, y centralmente a quienes han presentado trabajos con motivo de estas Jornadas, es si esas decisiones son revisables judicialmente y, en caso de la que respuesta sea afirmativa, por qué órgano.

3. Empezaré por relatar lo dicho respecto de las decisiones de la CP, dado que ocuparon más tiempo del debate en las Jornadas, y luego me concentraré en repasar lo dicho a propósito de las de la CFI.

a.2.1) Las decisiones de la CP

1. La CSJN históricamente ha entendido que resulta inadmisible el recurso extraordinario interpuesto contra las decisiones de la CP, por no provenir esa decisión de un órgano que forme parte de un Poder Judicial. En fallos relativamente recientes (dictados durante el año 2013), asimismo, ha recordado que corresponde hacer excepción a ese requisito, que la decisión recurrida haya sido emitida por un órgano del PJ (ya sea local o federal), cuando el recurso articulado “...tiende a preservar el control constitucional que incumbe a la Corte Suprema, en los supuestos en que esos tribunales [se refiere a los locales o federales] hayan sido sustituidos por órganos o funcionarios administrativos por disposición legal que, además, excluya toda otra forma de revisión judicial” (cfr. la sentencia de la CSJN, *in re* “Maxiconsumo”, cuyo dictamen de la Procuradora, en sentido opuesto, fue referido en parte, *ut supra*); extremo de excepción que entendió que no se verificaba en esas actuaciones. Destacó que el fisco local recurrente (Misiones) podía perseguir el cobro del crédito que decía tener, con apoyo en lo previsto en la ley local cuya contraposición con lo previsto en el CM declaró la CP, contra Maxiconsumo SA ante sus tribunales.

2. Me gustaría detenerme en dos reflexiones en torno a esa doctrina, con carácter previo a relatar las posturas de los expositores y autores que presentaron los ya mencionados trabajos, las que en buena medida vienen definidas por la adoptada respecto al carácter de las decisiones acerca de cuya revisión judicial nos preguntamos.

3. La primera reflexión. El supuesto de excepción al requisito para la procedencia del recurso federal al que hace mención la CSJN, a mi juicio, tiene que ser leído en armonía con la doctrina que surge de la sentencia publicada en Fallos: 247:636 (“Fernández Arias c/Poggio”).

La doctrina a la que la CSJN remite, *in re* “Maxiconsumo”, establece que resulta procedente el recurso extraordinario contra las decisiones adoptadas por “órganos o funcionarios” administrativos en ejercicio de funciones típicamente jurisdiccionales (es decir, que les resultan ajenas), cuando el ordenamiento jurídico no acuerda ninguna herramienta procesal para obtener la revisión judicial de esas decisiones. “Con esto [la CSJN se refiere a la procedencia del recurso federal] no se extiende la jurisdicción constitucional y legal de esta Corte porque se trata de resoluciones que, en el orden normal de las instituciones, corresponde dictar a los jueces ordinarios, a los que la ley sustrae para atribuirlas a la administración. Se procura así la preservación y no la extensión de la competencia de esta Corte, al mantenerla respecto de resoluciones detraídas al conocimiento judicial” (cfr. la sentencia publicada en Fallos: 242:542, a la que se llega a través de las citas de Fallos que hace la CSJN, *in re* “Maxiconsumo”).

En “Fernández Arias” entiendo que esa doctrina fue revisada. Allí, la CSJN dijo que no resulta constitucional que el legislador decida desplazar el ejercicio de la función jurisdiccional a órganos que forman parte de la administración, permitiendo así que ante ellos se ventile, en una primera etapa, una controversia acerca de la existencia y alcances de derechos (individuales o colectivos, lo agrego yo, pues

en esa época los últimos todavía no tenían el desarrollo del que hoy gozan). Empero, sujetó la validez de esos regímenes a que la contienda pueda ser llevada vía recurso ante un órgano del poder judicial (juez o tribunal) que pueda revisar todos los aspectos que sean materia de debate (o sea que no hayan sido consentidos por las partes). Ello incluye, obviamente, los hechos y derechos acerca de los cuales se expidió el órgano administrativo. No siendo por ende el recurso extraordinario, por su limitado alcance, suficiente a esos fines. Sobre la base de esa doctrina, la CSJN, en "Fernández Arias", decretó la nulidad de todo lo actuado, en tanto el único recurso previsto contra el acto jurisdiccional cuestionado era el extraordinario, insuficiente para dar el "control judicial suficiente" a cuya observancia la CSJN supeditó la validez del ejercicio de funciones jurisdiccionales por parte de órganos administrativos.

El único supuesto de excepción al control judicial suficiente que reconoció la CSJN en "Fernández Arias" es cuando el ordenamiento le acuerda la opción de ejercer la acción ante órganos del PJ o ante órganos de la administración. Podría ocurrir entonces que existiendo una real opción se debata acerca de la procedencia del recurso extraordinario contra lo decidido en sede administrativa, cuando el régimen no prevea otro recurso judicial o directamente ninguno. Mi respuesta frente a esta situación sería a favor de la procedencia del recurso extraordinario cuando hay en debate cuestiones federales cuya decisión final la CN pone en cabeza de la CSJN (cfr. el artículo 116 de la CN). Dicho en otras palabras, la ley no puede restringir la competencia que a la CSJN le acordó la CN.

Ahora bien, para que se dé esa situación que describí en último término, tenemos que estar: i) frente al ejercicio de una función jurisdiccional (los argumentos de Luis Francisco Lozano, y otros que intentaré desarrollar suficientemente más adelante, sin aburrir al lector, me persuaden acerca de sostener que no se da en el supuesto de las decisiones de la CA y la CP); ii) una opción legal (tampoco veo que exista ni del lado del contribuyente ni del lado del estado cuya pretensión fiscal es confrontada con las reglas del CM¹²), y iii) la existencia de una cuestión federal (si partimos de la premisa de que lo que se debate y resuelve ante los órganos del convenio es la distribución de la base de cálculo del ISIB, la decisión, como principio, no va a encontrar apoyo en normas federales). En relación con esto último, bien podría ocurrir que se debata la existencia de sustento territorial para captar determinada riqueza por parte de una jurisdicción local. Ahora esa no es una discusión que haga a la interpretación del CM, sino de la CN, razón por la cual está fuera de las competencias de la CA expedirse con respecto a ella.

3.1. El precedente de la CSJN, *in re "Gasnor SA"*, resulta interesante al tiempo de analizar el carácter que ejercen la CA y la Plenaria. La empresa actora instó a una acción declarativa de certeza en instancia originaria ante la CSJN, demanda que fue sustanciada con las provincias donde tenían actividad, con el objeto de que resuelva cómo debía distribuir su base de cálculo en el ISIB, si de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 o en el artículo 9 del CM. La CSJN declaró que debía distribuir su base con arreglo al régimen general (cfr. el artículo 2 del CM). Pero el punto relevante a los fines que nos ocupa lo constituye el hecho de que, según surge del relato que se hace en la sentencia, el contribuyente accionante había acudido, con carácter previo a instar la demanda ante al CSJN, ante los órganos del CM; y había obtenido un pronunciamiento de la CA, y luego de la CP, donde se resolvió que la base para su actividad debía ser distribuida con arreglo al artículo 9 del CM (cfr. la resolución 3/05 de la CP).

12 Del lado del contribuyente basta con señalar que la actuación de la CA está prevista que pueda ser instada no solo por él; y los efectos (o mejor dicho carácter) de la decisión no podría variar según quien inste la actuación. Además, y esto creo que es lo más importante, el contribuyente no puede llevar ante la CA las mismas peticiones que llevaría ante la justicia (la nulidad de una DO o la devolución de lo abonado sin causa). De ahí que entiendo que no existe tal opción. La "opción" supone el ejercicio de una acción con idéntica pretensión.

No se me escapa que se me podría decir que el estado local, cuya pretensión fiscal se objeta ante los órganos de aplicación, optó porque el debate acerca de la conformación de la base de cálculo se ventile ante los órganos del CM, al suscribir ese acuerdo. No surge del texto del CM una renuncia al ejercicio de sus derechos litigiosos, y las renuncias no se presumen (cfr. el artículo 948 del Código Civil y Comercial). Además, la acción que tiene en esta materia, y en lo que aquí nos ocupa, consiste en instar una acción ejecutiva persiguiendo el cobro de lo que entiende su acreencia fiscal; acción que no está previsto que pueda ejercer ante los órganos del CM. Por ello, entiendo que no resulta razonable sostener la existencia de una opción. La opción es al ejercicio de una acción igualmente idónea. Un último punto, y no por ello menos importante. La decisión de la CP resulta obligatoria para el estado, como el mismo Convenio. De ahí que su inobservancia, al igual que la del convenio, pueda generar acciones pero por parte de las demás partes del convenio; no, en cambio, la pérdida de un derecho, en este caso litigiosos, no puestos en juego en el acuerdo. La pretensión fiscal del estado es contra el contribuyente, no con los restantes estados signatarios.

Si sostuviéramos que las decisiones de los órganos de aplicación del CM tienen naturaleza jurisdiccional, la CSJN se habría pronunciado o bien acerca de una cuestión ya debatida y pasada en autoridad de cosa juzgada (dado que la resolución de la CP estaba firme, o por lo menos no surge lo contrario del relato de la CSJN); o bien en abstracto, dado que el conflicto había sido dirimido de modo definitivo ante otros órganos. Ninguna de las dos interpretaciones resulta razonable. Todo parece indicar que la CSJN entendió que la decisión de los órganos del CM no habían resuelto ninguna controversia, sino sentado un criterio general interpretativo que, de hecho, luego fue dejado de lado por esos mismo órganos.

4. La segunda reflexión es ¿qué significa que el fisco provincial “puede llevar la cuestión” ante los tribunales locales competentes? ¿que el estado puede impugnar ante sus tribunales la decisión del CM? Entiendo que no. Ello supondría poner a decidir a una rama del estado –la judicial– si el estado local cumple, o no, con lo acordado con las otras provincias. Cosa impensable cuando no es esa rama la que no tiene la competencia para negociar, celebrar ni, menos aún, para ratificar acuerdos con otros estados.

La interpretación de lo dicho por la CSJN entiendo que es otra. Pero repasemos el tema desde una perspectiva un poco más amplia.

4.1. Cuando hablamos de contribuyente de convenio estamos siempre frente a personas que hacen actividad interjurisdiccional. De otro modo, no serían contribuyente de convenio.

En “Transportes Vidal” (recordado por la Procuradora Fiscal en su dictamen en “Maxiconsumo”), la CSJN revisó su doctrina con arreglo a la cual las provincias no podían gravar el comercio interjurisdiccional (cierto que siempre se dijo a propósito del transporte, pero no veo razones para que la regla no sea aplicada a otras actividades interjurisdiccionales; incluso el lenguaje empleado por la corte sugiere ello). La CSJN dijo que “...el alcance de los principios contenidos en los artículos 9, 10, 11 y 12, por una parte y 67, inciso 12, por otra, ‘debe ser fijado en relación a otro principio que es el del poder de las provincias de crear impuestos a la riqueza que se halle dentro de sus fronteras, poder esencial para su subsistencia’”. A ello agregó que resulta evidente que aquellas normas de la CN no habían sido introducidas para invalidar absolutamente todos los tributos locales que incidieran sobre el comercio interprovincial “...reconociendo a este una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las provincias”. Identificó el propósito de esas reglas constitucionales con el de proteger el comercio interjurisdiccional “...de los gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos locales y de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial” (considerandos 5 y 10)¹³.

4.2. En suma, con arreglo a la doctrina sentada en “Transportes Vidal”, no resulta contrario a los artículos 9, 10, 11, 12 y 75, inciso 13, de la CN que las jurisdicciones locales graven ingresos provenientes del ejercicio de actividades interjurisdiccionales siempre que no: a) sean discriminatorios; b) se superpongan con otros tributos locales (evidentemente se refiere a la doble imposición producto de normas dictadas por distintos estados, a la que no están sujetas los contribuyente netamente locales; enseguida vuelvo sobre la cuestión), y c) impidan o dificulten el desenvolvimiento de la actividad.

El supuesto descripto en el punto b) no supone el reconocimiento de una garantía federal contra la doble imposición. La CN no reconoce tal garantía, y ella sería contradictoria con la distribución de competencias fiscales que hace, entre otras. La regla descripta como b) es una consecuencia ora de la garantía de igualdad (cfr. el artículo 16 de la CN), ora de los artículos 9 y 10 de la CN, que prohíben la existencia de aduanas interiores. De otra manera los ingresos de un contribuyente local puro quedarían sujetos a una presión fiscal menor que los del contribuyente que tiene actividad interjurisdiccional, y la razón de esa discriminación fiscal no estaría fundada en la diversa capacidad contributiva exteriorizada, sino por tener actividad en más de una jurisdicción. Justamente esa discriminación es la que busca evitar los artículos 9 y 10 al impedir a las provincias gravar la circulación de la mercadería, y el 16, al garantizar que en materia tributaria las distinciones solo puedan encontrar apoyo en la diversa capacidad contributiva exteriorizada que el tributo busca captar.

13 El “Dictamen para el Instituto de Derecho Tributario de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales”, elaborado por el Dr. Casás, cuyo título es “Inconstitucionalidad de la implementación de alícuotas diferenciales en el impuesto de sellos de la provincia de Buenos Aires por los actos sobre inmuebles instrumentados en otra jurisdicción (la restauración de las aduanas interiores interfiriendo la circulación de los instrumentos dentro de la república)”, lo estimo de lectura obligatoria en el tema vinculado con las facultades locales respecto de actividades (o sus efectos) que no se agotan en una única jurisdicción.

Acudo a un ejemplo. Supongamos el contribuyente A es puramente local y fabrica y vende aceite de oliva en la jurisdicción X, y que el contribuyente B es de convenio y fabrica y vende aceite de oliva en la jurisdicción X y, además, vende en la jurisdicción Y. X sujeta a los ingresos de A y B a una alícuota del 3%, e Y también sujeta los ingresos de B a una alícuota del 3%. Un régimen con esas características tendría como efecto desalentar el comercio interjurisdiccional. Eso es lo que buscan evitar las normas constitucionales sobre cuya base la CSJN resolvió en "Transportes Vidal". La pretensión fiscal local no es inconstitucional por constituir una doble imposición, sino por sujetar a un contribuyente a una presión fiscal mayor que a la que están expuestos los contribuyentes puramente locales, por el solo hecho de tener actividad en diversas jurisdicciones. O sea, la distinción, por cierto ilegítima, encontraría sustento en la ubicación de los negocios del contribuyente y no en una diversa exteriorización de capacidad contributiva. El consumidor, esto es, quien exterioriza la capacidad contributiva que busca captar el ISIB, no exhibe una capacidad mayor de compra cuando compra un producto que se fabrica en la jurisdicción donde lo adquiere o en la vecina.

4.3. El CM constituye el instrumento mediante el cual las jurisdicciones locales se comprometieron entre sí para ejercer sus competencias tributarias (respecto del ISIB) de un modo que arroje un resultado que no afecte el comercio interjurisdiccional, cuyo desenvolvimiento garantiza la CN a través de las normas que interpretó la CSJN *in re "Transportes Vidal"*, ya mencionadas.

Ese compromiso no es una reglamentación del artículo 75, inciso 13, sencillamente porque tal competencia ha sido acordada exclusivamente al Congreso; tampoco de los artículos 9 y 10, por idénticas razones. Las jurisdicciones locales han negociado entre ellas el ejercicio de sus facultades tributarias, y arribado así a reglas de distribución que tienen por finalidad que el contribuyente no vea incrementada la base de cálculo del ISIB por el solo hecho de ejercer su actividad en más de una jurisdicción; es decir, la finalidad fue que el contribuyente no quede sujeto a una "base agravada" por el mero hecho de no ser contribuyente puramente local¹⁴.

4.4. A la luz de esas reglas, veamos planteos y soluciones que podrían presentarse.

Que el estado local decida incumplir con el acuerdo, situación que entiendo es la que se le presentó a la CSJN *in re "Maxiconsumo"*. El camino que tiene en este caso el estado es la ejecución de la DO fundada, en todo o en parte, en el mencionado apartamiento¹⁵.

Dos planteos que el contribuyente podría probablemente oponer: 1) el incumplimiento del CM, o 2) la existencia de una superposición de facultades tributarias locales reñida con la CN (cfr. la doctrina de "Transportes Vidal", podría ser también que el tributo en esas condiciones haga difícil o imposible la actividad o discriminie).

No nos detengamos en establecer si esos planteos pueden ser tramitados como excepción en el proceso ejecutivo; no por ser una cuestión menor, pero sí por exceder la que nos ocupa (atento a que no varía la solución que entiendo corresponde darle a cada planteo, el proceso donde son abordados, el ejecutivo o el ordinario posterior).

El planteo 1 constituye una cuestión local y su solución va a depender de si existió, o no, un acto del órgano competente de la jurisdicción para representar a la jurisdicción que haya decidido el incumplimiento de lo acordado (rentas de la jurisdicción, por regla, no es ese órgano, razón por la cual la emisión de la boleta no basta a tales fines). El juez local tiene que estar a lo que el órgano competente haya resuelto. No puede decidir poner a la jurisdicción en situación de incumplimiento frente al resto de las jurisdicciones locales. La regla interpretativa que debe seguir el juez es la de evitar poner al estado en situación

14 La situación que describo es análoga a aquella que se produce cuando una jurisdicción grava con una alícuota agravada los ingresos provenientes de ventas de productos que se fabrican fuera de la provincia (lo mismo podría ocurrir con los servicios, *v.g.* la alícuota diferencia para el impuesto de sellos según cuál sea el lugar donde esté colegiado el escribano que participó en la operación, distinción que la CSJN entendió inconstitucional, *in re "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Buenos Aires, Provincia de s/Ordinario"*, sentencia del 9/12/15, CSJ, 37/12). El gravamen que prohíbe la CN a la circulación de mercaderías puede tener origen en una alícuota agravada o en una base agravada. Ambas arrojan como consecuencia la exposición a una presión tributaria mayor que a la que están sujetos los contribuyente exclusivamente locales (esto es, quienes no son de convenio).

15 También podría ocurrir que estemos frente al rechazo de un pedido de repetición, pero por razones de tiempo, no tengo por objeto agotar todos los supuestos posibles, sino exponer la idea que vengo desarrollando.

de incumplimiento de los compromisos asumidos; puesto que de otra manera se estarían arrogando una facultad que no le ha sido acordada: negociar con otros estados.

El planteo 2, en cambio, constituye una cuestión federal. El estado local puede decidir cumplir o no con lo pactado con las otras provincias. Lo que no puede es inobservar el ordenamiento federal (cfr. el artículo 31 de la CN). De ahí que si ese incumplimiento arroja como consecuencia que el contribuyente haya quedado sujeto a una superposición tributaria (es decir, muestra que la presión fiscal sobre él es mayor que la que pesa sobre los contribuyentes netamente locales) la solución que entiendo corresponde adoptar es la reducción del tributo reclamado a los límites que se entienda resultan constitucionalmente válidos. ¿Cuáles son ellos? Extenderle al contribuyente, para los períodos que se hallen controvertidos, el régimen al que están sujetos los contribuyentes exclusivamente locales en la jurisdicción de que se trate. Es decir, principalmente, la base del contribuyente de convenio deberá ser calculada sobre los ingresos producidos por ventas en la jurisdicción. Esto no es más que la consecuencia que arroja la garantía de igualdad¹⁶.

Ciertamente, podría extenderme mucho más sobre el punto, y creo que lo requiere, pero no quiero seguir abusando ni de la paciencia de los lectores ni de la oportunidad que me dio la AAEF cuando me propuso ser Relator del Panel II.

5. La posición de los panelistas respecto de la procedencia de la revisión judicial de las decisiones de la CP fueron las siguientes.

5.1. Luis Francisco Lozano sostuvo que el recurso extraordinario resulta inadmisible contra esas decisiones porque: i) no son pronunciamientos definitivos dado que no resuelven una causa, y ii) aun en la tesis que sostiene el carácter jurisdiccional de esas decisiones, el recurso federal no daría lugar a la revisión judicial suficiente a la que se refiere la doctrina sentada por la CSJN, *in re "Fernández Arias"*; a lo cual agregó que tampoco habría materia federal en juego que habilite la competencia de la CSJN (cfr. el artículo 14 de la ley 48).

La primera razón que dio conlleva también la improcedencia de la revisión local de la decisión de la CP, salvo que sus alcances o validez se debatan con motivo de una causa; empero, allí la pretensión no será la nulidad de la decisión de la CP, sino, en todo caso, la de la DO impugnada.

5.2. Sandra Maruccio se pronunció a favor de la revisión de las decisiones de la CP. Fundó esa opinión en el carácter "obligatorio" para las "partes" que el artículo 24, inciso b), le acuerda a esas decisiones. En su visión, las "partes" son la jurisdicción que ha adoptado la interpretación del CM que dio lugar a la actuación de la CA, por un lado, y el contribuyente a quien se le reclama la obligación liquidada con arreglo a la interpretación discutida, por el otro. En ese marco, concluyó que tanto el contribuyente, como el fisco, parte en la actuación ante los órganos del CM, tienen derecho a acceder a una revisión judicial amplia, de lo decidido por la CP. Esa solución, señaló, viene impuesta por la garantía de igualdad; y la doctrina sentada por la CSJN *in re "Fernández Arias"* y por la Corte IDH, *in re "Baena"*.

6. En varios de los trabajos presentados también se trató la cuestión.

Egüen propone que se implemente un recurso directo ante la Cámara Contencioso Administrativo Federal con asiento en la CABA contra las decisiones de la CP (propuesta que también extiende a las decisiones de la CFI). Ese recuso –dice– asegura a las partes de una instancia judicial de conocimiento amplio y posibilita, a la postre, la articulación del recurso extraordinario federal, en tanto la decisión recurrida provendría de un tribunal de justicia.

6.1. Karschenboim también formula una propuesta, la consistente en crear un "tribunal específico" cuya competencia sea la de revisar las decisiones de la CP.

6.2. Coronello también se pronuncia a favor de la revisión de las decisiones de la CP y la vía, en su visión, es la del recurso extraordinario (cfr. lo dictaminado por la Procuradora Fiscal ante la CSJN, *in re "Maxiconsumo"*).

Almada, en su trabajo, opina en igual sentido.

16 Entender como inconstitucional la pretensión fiscal conllevaría a poner a quienes realizan actividad interjurisdiccional en una situación de privilegio frente a los contribuyentes locales. Tal solución luce contraria a la garantía de igualdad.

a.2.2) Las decisiones de la CFI

1. La CSJN ha entendido, casi de modo uniforme, hasta el año 2013 (*in re*, entre otros, "Gas Natural Ban SA") que el artículo 12 de la LdC, en cuanto prevé la posibilidad de interponer el recurso extraordinario regulado en el artículo 14 de la ley 48 contra las decisiones de la CFI está en oposición al artículo 116 de la CN. Ello, sobre la base de sostener que la decisión de la CFI no habría resuelto una "causa", es decir, controversias acerca de la existencia y alcance de derechos subjetivos o de incidencia colectiva, sino que habría emitido una declaración genérica acerca del cumplimiento, o incumplimiento, de lo acordado en la LdC. Expresamente en *Fallos: 302:150* dijo: "*lo que ocurre, según pienso, es que no se resuelven controversias justiciables mediante estas decisiones [se refiere a las que dicta la CFI] sino que, por el contrario, ellas buscan establecer si la legislación tributaria de determinada jurisdicción, independientemente de sus casos de aplicación concreta, satisface o no el sistema de la ley 20.221*" (cfr. el dictamen al que remitió la CSJN). Concluyó su razonamiento, afirmando que "*no enerva lo expuesto la referencia al recurso extraordinario que contiene el artículo 13 de la ley 20.221. Esta disposición, como surge de su texto, no implica una ampliación de las hipótesis previstas en el artículo 14 de la ley 48, sino que se limita a excluir todo recurso ante la Comisión, sin perjuicio de que correspondiera 'con arreglo' a dicho artículo 14. Al respecto corresponde tener en cuenta que, como lo ha dicho V.E. si bien es exacto que la Corte Suprema 'ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso' no lo es menos que la potestad legislativa para regularla, está limitada según expresa referencia del artículo 101 de la Constitución Nacional a 'estos casos' que menciona el artículo 100 [actualmente artículos 116 y 117 de la CN] (cfr. 238:288)*" (también del dictamen al que remitió la CSJN).

Esa ha sido la doctrina prácticamente constante de la CSJN respecto de la procedencia del recurso extraordinario, como dije, hasta el año 2013. Ese año, la CSJN en *Gas Natural Ban*¹⁷ sostuvo que respecto de la provincia recurrente la decisión adversa de la CFI constituía un caso [cfr. el artículo 116 de la CN] por los efectos que esa decisión ("perjuicio") le genera (la detracción de la masa coparticipable que prevé el artículo 13 de la LdC). En palabras de la CSJN, "*esta decisión [la de la CFI], que resolvió el conflicto suscitado entre el particular y la jurisdicción adherente, afecta de manera concreta, directa e inmediata los intereses de la Provincia de Buenos Aires ya que en caso de que no adopte las medidas necesarias para su acatamiento sufrirá la de tracción de los importes que le correspondan sobre el producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado. En razón de ello cabe concluir en que la recurrente es titular de un agravio actual y concreto, no conjetural, respecto del cual la resolución a dictarse por esta Corte no constituye una eventual declaración en abstracto sin consecuencias jurídicas que la afecten*" (cfr. el considerando 9 de la sentencia). Luego, la CSJN entendió "improcedente" el recurso intentado, por resultar las cuestiones debatidas ajenas a su competencia.

2. Debo admitir que no comparto varias de las cuestiones enunciadas en esa sentencia, de ahí que me voy a detener en dos que estimo contradictorias.

La primera es que la CSJN identifica, para sostener la existencia de un caso, una relación jurídica, la contractual que une a la Provincia de Bs. As. con el resto de los estados parte en la LdC, que no fue la llevada a su conocimiento. Ella misma dice que la controversia se suscitó entre el contribuyente y la provincia recurrente. Incluso dice, en relato al comienzo de la sentencia, que el recurso extraordinario fue sustanciado con el contribuyente. Me parece cuanto menos opinable que en esas condiciones una decisión que hiciera lugar al recurso de la provincia le sea oponible al resto de las jurisdicciones. La pretensión que identifica la CSJN luce más bien propia de una acción en instancia originaria instada por la Provincia de Buenos Aires que tenga como contraparte a la Nación y, correctamente integrada, también a las restantes jurisdicciones parte en el acuerdo.

La segunda contradicción es haber reconocido la existencia de una causa y luego decir que el recurso extraordinario, único recurso judicial previsto por el régimen, resulta, por ser de conocimiento limitado, inadmisible. Tal como dije antes, "Fernández Arias" llevaba a entender nulo todo el régimen por no prever un recurso amplio contra la decisión jurisdiccional adoptada por el órgano administrativo, salvo que

17 En el año 2013, la CSJN se expidió respecto de varios recursos interpuestos contra decisiones de la CFI. Aquí no repaso todos ellos porque no tuve por intención ser exhaustivo sino presentar la cuestión. Invito a quienes estén interesados en conocer todos los pronunciamientos de la CSJN en la materia a leer el trabajo que con motivo de su exposición realizó Anahí Pérez.

los litigantes hubieran optado; supuesto ante el que la CSJN no dice estar, ni ello luce de modo alguno evidente.

3. Anahí Pérez, en su exposición, se ocupó centralmente de la jurisprudencia de la CSJN acerca de la revisión de las decisiones de la CFI; y, sostuvo que compartía la opinión de la Procuradora Fiscal *in re "Gas Natural Ban"* acerca de cuándo procede la revisión judicial de las decisiones de la CFI, y ante qué instancia. La Procuración opinó que procede el recurso extraordinario deducido por la provincia contra la sentencia de la CFI que le resulte adversa en tanto la "sanción" (o "condena", la Procuradora usa ambos términos en su dictamen) consistente en detraer de la masa coparticipable los importes que indica el artículo 13 de la LdC "...tiene carácter definitivo respecto de la controversia –que no puede ser replanteada ulteriormente– y le causa un gravamen irreparable". Sobre esa base concluye que "es así que, a mi modo de ver, está formalmente habilitada la vía artículo 14 de la ley 48".

4. Egüen trató la cuestión en su trabajo en el sentido reseñado más arriba.

a.3) Efectos de la comunicación que prevé el artículo 4 de la resolución 32/15

1. Luis Francisco Lozano señaló que la resolución manda comunicar a la jurisdicción local el inicio de una actuación ante la CA pero que los efectos de esa comunicación los establece la ley local. Así, la comunicación suspenderá el procedimiento local, si ello manda la legislación de la jurisdicción y, en el caso de que no lo ordene, no.

A pesar de ello, sostuvo que la legislación local tampoco puede ser caprichosa respecto de los efectos que le acuerde a la comunicación. Ello, porque en su visión, indudablemente el mejor cumplimiento del acuerdo supone no obrar en contra de lo pactado, y no obrar en contra de lo pactado, supone, a su vez, no llevar adelante una ejecución respecto de una obligación cuando existe la posibilidad de esperar un pronunciamiento a breve término de la CA (y la CP) que puede dar por tierra con las observaciones a la DDJJ del contribuyente vinculadas al modo en que se calculó la base. Ello, aclaró, siempre que sea cierto que sea a breve término la decisión. De no ser así, explicó que habría que ver si no se está frente a un incumplimiento de lo pactado pero por parte de alguna de las otras jurisdicciones parte en el acuerdo, aquella/s a la/s que le sea imputable de demora.

Concluyó el punto proponiendo que se adoptaran mecanismos dentro de la CA y de la CP que posibiliten la emisión de una decisión en un tiempo relativamente breve, por un lado, y que las jurisdicciones locales emitan reglas tendientes a suspender, frente a la comunicación del artículo 4 de la resolución 32/15, la ejecución de DOs durante un término en el cual resulte razonable obtener un pronunciamiento de los órganos de aplicación del CM.

2. Sobre esta cuestión también se pronunció Laura Karschenboim. Ella sostiene que las jurisdicciones locales deben suspender los procedimientos administrativos "...hasta tanto la decisión de los órganos del CM haya sido sometida a un control judicial suficiente por alguna de las partes..."¹⁸. Sobre esa base concluye que la suspensión tiene que estar prevista en las normas del CM.

B) SISTEMAS DE COMPENSACIÓN PROPUESTOS

1. Las tres personas que se ocuparon del tema –Luis Francisco Lozano, Demian Tujsnaider, en sus respectivas exposiciones, y Lorena M. Almada en su trabajo– coincidieron en dos cuestiones, que estimo sustanciales.

Una. El Protocolo Adicional no ha cumplido con los objetivos que lo inspiraron. Basta para arribar a esa conclusión con leer el repaso histórico que hizo Tujsnaider en la obra dirigida por Juan Manuel Álvarez Echagüe¹⁹, que sirvió de base a su exposición. Según nos recuerda, el protocolo se ha aplicado una sola vez durante los casi 36 años de vida que tiene.

18 Laura Karschenboim, ob. cit.

19 Demian Tujsnaider, "35 años errando en el desierto del Protocolo Adicional", en *Derecho constitucional financiero y tributario local. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás*, dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe, Ed. Ad-Hoc, 2015.

Varias fueron las razones que Tujsnaider identificó que han llevado a ese fracaso en su aplicación; la mayoría de ellas son compartidas por doctrina: a) *“la falta de compromiso de los fiscos”* porque los fiscos no comunican las DOs, fundadas en una diversa interpretación del CM, firmes a las restantes jurisdicciones (entiende que la publicación establecida por la resolución 4/09 no cumple con los requisitos de la “comunicación” que establece el primer párrafo del Protocolo) y, por el otro lado, los restantes fiscos no se pronuncian respecto de los criterios sentados en las DOs de cuya existencia toman conocimiento; b) *“no es un procedimiento automático, sino que depende de la voluntad de la parte que no percibe los beneficios...”*; esa circunstancia, señala, no se ha visto superada a través de la resolución 3/07, en tanto el requisito de acreditar *“la inducción a error”* incluido esa resolución ha conspirado casi en igual medida a la aplicación del Protocolo como su texto original, y c) *“el procedimiento en sí mismo genera desincentivos para su aplicación”*; dice: *“A la poca gracia que le hace a los organismos recaudadores tener que devolver montos que ya cobraron, porque un tercer Fisco hizo una determinación en contra de sus intereses, se le suma que si tiene una actitud activa y sale perdidoso deberá devolver actualizando el monto desde el momento de pago en exceso, mientras que si toma una actitud desinteresada solo pagará intereses desde el momento del pedido de repetición. Lo mismo es para el Fisco acreedor que si encuentra la confrontación de sus pares no podrá aplicar multa, recargos y/o intereses”*²⁰.

Dos. La necesidad de adoptar un método sustitutivo que posibilite la compensación entre fiscos cuando lo que se debate es el reparto de la base declarada por el contribuyente, y sobre cuya base se ingresó el tributo.

b.1) Sugerencias propuestas al tiempo de analizar la adopción de un nuevo sistema

1. Demian Tujsnaider propone pensar en un nuevo régimen donde: i) se dejen de lado los conceptos de introducción a error y de preeexistencia de la verificación; ii) la conformidad o disconformidad de los fiscos no constituya un requisito a cuyo cumplimiento esté sujeta su implementación. Expresamente propone que *“debe plantearse, por lo tanto, un procedimiento que no dependa de las voluntades de las partes para ser aplicado y que todos los involucrados cedan su posición respecto de la actual”*²¹; iii) el contribuyente pueda plantear el pedido de aplicación del protocolo *“...una vez firme la determinación de oficio –conjuntamente o no con el caso de fondo– y en caso que resulte perdidoso en cuanto al criterio utilizado... se pone en marcha automáticamente la aplicación”*²²; iv) *“en caso de tener que corregirse la atribución del contribuyente, la deuda devengará intereses desde el momento de la determinación de oficio y el momento que le contribuyente deba ingresar el monto adeudado aplicando una tasa promedio entre la activa y pasiva del Banco Nación de la Argentina”*²³; v) esté previsto un cuerpo de peritos ante la CM para establecer la cuantía de la obligación si la DO que desencadenó la actuación de la CA fue sobre base presunta; vi) *“una vez que exista liquidación y se notifiquen a las partes, en un plazo que se fije el contribuyente deberá abonarle al Fisco acreedor, y como contrapartida al vencimiento mensual siguiente el contribuyente deberá informar como saldo a favor en las declaraciones juradas de los fiscos ‘deudores’ en un campo especialmente habilitado al efecto donde deberá informar el número de resolución de Comisión Arbitral o Plenaria que se lo determinó”*²⁴, y, finalmente, vii) esté previsto expresamente cuáles son los supuestos en que no procede la aplicación del Protocolo (o sistema a instrumentarse). Sugiere los siguientes supuestos: no procede cuando: a) haya omisión de base; b) *“la atribución en exceso haya sido en una jurisdicción donde la alícuota es menor de la jurisdicción donde correspondería”*²⁵; c) la distribución de la base estuvo fundada en el aprovechamiento de saldos a favor; d) el contribuyente no ha colaborado de modo “sistemático” con la inspección/es; e) *“que la discusión del caso sea de criterio y no de pruebas”*²⁶, y f) *“que no exista una resolución general interpretativa específica para una actividad”*²⁷.

20 Demian Tujsnaider, ob. cit.

21 Demian Tujsnaider, ob. cit.

22 Demian Tujsnaider, ob. cit.

23 Demian Tujsnaider, ob. cit.

24 Demian Tujsnaider, ob. cit.

25 Demian Tujsnaider, ob. cit.

26 Demian Tujsnaider, ob. cit.

27 Demian Tujsnaider, ob. cit.

2. Luis Francisco Lozano invitó a pensar en un sistema que le dé mayor protagonismo al contribuyente, acordándole, frente a una discusión en torno a la distribución de la base declarada, con la posibilidad de impulsar, de un modo eficaz, una actuación cuya pretensión sea la obtención de un título de crédito, susceptible de ser aplicado a la cancelación de la deuda en la jurisdicción donde los órganos del CM resolvieron que correspondía atribuir la base. Aprobada la rectificación de la DDJJ por esa jurisdicción, los importes consignados en el título de crédito podrían ser distribuidos vía un sistema de *clearing*.

3. Lorena M. Almada propone: *"1.1. La instancia del Protocolo Adicional debe habilitarse en todos los casos en que como consecuencia de una fiscalización, haya surgido la aplicación de un diferente criterio al utilizado por el contribuyente con respecto a la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos. Además, requerir que los fiscales involucrados expresen conformidad o discordancia con el criterio sostenido por la jurisdicción iniciadora de la verificación. 1.2. Permitir que durante el proceso el contribuyente tenga la posibilidad de agregar fundamentos y medios probatorios que sostengan su derecho, sin que resulte imprescindible probar que la aplicación del criterio utilizado resultó inducido fehacientemente por la jurisdicción que resultó beneficiaria del mismo".*

C) TEMAS PLANTEADOS EMPERO NO DESARROLLADOS

c.1) Procedimiento de inspección y papeles de trabajo del contribuyente

Alejandra Paola Sanelli propuso en su trabajo que las jurisdicciones locales dicten normas tendientes a homogeneizar los procedimientos de inspección sobre los contribuyentes de convenio, en particular, la información que se estima relevante que los contribuyentes deben tener para dar sustento probatorio a sus asientos contables.

LA COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS Y LA REVISIÓN JUDICIAL DE SUS DECISIONES

ANAHÍ FLAVIA PÉREZ

I. INTRODUCCIÓN

La ley de coparticipación, en su condición de expresión relevante del federalismo de concertación, conlleva la necesidad de examinar la procedencia de la revisión judicial de las decisiones que, en ejercicio de funciones jurisdiccionales, tome su autoridad de aplicación, la Comisión Federal de Impuestos (CFI). Cabe desde ya destacar que el interés en su estudio no se reduce a una cuestión procesal, sino que precisamente por lo que ella significa como herramienta de coordinación financiera, el debate trasciende lo formal y estará siempre atravesado por la pretensión de dar acabada respuesta a los conflictos que se susciten en torno al régimen y, con ello, contribuir a afianzar el federalismo fiscal de nuestro país.

Y, por esta misma razón, significativo será también estudiar el rol que ha jugado nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, como garante última de este federalismo y en su función de velar por el equilibrio y la unidad nacional¹. En su historia y para el cumplimiento de tan alto fin, aparece el recurso extraordinario federal como instrumento fundamental, pensado para dar eficacia a esa misión².

Sin embargo, la cuestión bajo análisis no se presenta sencilla de resolver porque implica articular diferentes actores –no todos “parte” de la ley convenio–, diversas normativas³ y distintos procedimientos⁴. Por ello, tampoco será lineal su solución, ni alcanzará con situarse en una u otra postura, sino que exigirá siempre armonizar las situaciones que se presenten y encontrar, en cada caso, la adecuada inteligencia de la ley 23.548 y de las demás normas procesales aplicables. En efecto, a poco que se repare en su texto, veremos:

- Que la cuestión involucra a varios participantes, ya que si bien las “partes”, técnicamente, son dos –Nación, por un lado, y provincias, por el otro– surgen obligaciones para tres –se suman, si se quiere indirectamente, los municipios, obligados por sus provincias a no sancionar gravámenes análogos a los nacionales coparticipables⁵ y derechos para, al menos, cuatro (agrego aquí al contribuyente)⁶. Y esto traerá aparejado curiosas situaciones en la tramitación de las causas, como una provincia que,

1 “La función más importante de la Corte Suprema consiste en interpretar la Constitución de modo que el ejercicio de la autoridad nacional y provincial se desenvuelva armoniosamente, evitando interferencia o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa” (Fallos: 306:1883).

2 Definida como “la función jurisdiccional más alta de esta Corte” (Fallos: 248:189).

3 La regulación de la ley 23.548, la de los códigos fiscales provinciales, la de las ordenanzas municipales, etc.

4 Los administrativos y judiciales competentes –locales en principio pero podrá haber también algunos casos de competencia federal–, el procedimiento previsto en la ley 23.548, la ordenanza procesal vigente de la CFI (aprobada por resolución del Plenario 91/04) y su Reglamento Interno.

5 Artículo 9, inciso b), de la 23.548. Si bien no entrará aquí al debate sobre si las provincias podían obligarse por sus municipios, entiendo, de conformidad con lo señalado por prestigiosos autores, que sí. En efecto, como refiere Casás, apoyándose en la estructura jerárquica de los distintos planos de gobierno (artículo 31, CN), esta asunción de obligaciones es posible (Casás, José O., *Presión fiscal e inconstitucionalidad*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 235). Refuerza esta afirmación el hecho de que varias constituciones provinciales establecen el requisito de la compatibilidad de los gravámenes municipales con los de los niveles superiores de gobierno [confr. Casás, José O., “Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la Ley de Coparticipación Tributaria”, en Casás, Jose O. (coordinador), *Derecho Tributario Municipal*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, pág. 37]. En sentido coincidente, pue den citarse las opiniones de Bulit Goñi, quien agrega que nada ha cambiado tras la constitucionalización de la ley de coparticipación, pues no se contempla la posibilidad de que los municipios se encuentren entre las partes negociadoras y participantes de la coparticipación federal de impuestos (ver, en general, Bulit Goñi, *Constitución Nacional y Tributación Local*) y de Naveira de Casanova, Gustavo, en “Competencias tributarias de los municipios” en *Derecho Tributario Municipal*, Casás, Jose O. (coordinador), Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, págs. 75 a 125.

6 El debate acerca del “derecho” de los contribuyentes a exigir que los tributos no sean análogos será tratado en el punto II. Por otro lado, los municipios tienen derecho a participar de parte del producido de esos impuestos ya que la ley establece la obligación provincial de distribuir a los municipios los ingresos coparticipables [artículo 9, inciso g)]. Para profundizar en esta última cuestión ver: Berte, Aníbal, “Obligación provincial de instituir regímenes de coparticipación a favor de sus municipios”, en Bulit Goñi (director), *Tasas Municipales*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, T. I, págs. 579 y ss.

demandada ante la CFI por un tributo municipal presuntamente análogo, pueda aparecer respaldando la petición del contribuyente (por estar de acuerdo con el cuestionamiento a la gabela)⁷ pero corriendo el riesgo de ver suspendida su coparticipación⁸.

- En el mismo escenario, encontraremos a un municipio que no es considerado "parte" del régimen pero sí "obligado" y que, en caso de que se establezca que no cumplió con las obligaciones emergentes de la ley o con la decisión del CFI, la provincia le suspenderá también su participación en impuestos nacionales y provinciales⁹. Aun así, cuando su tributo sea impugnado ante la CFI, solo revestirá en el procedimiento la calidad de coadyuvante¹⁰, con las limitaciones que ello implica¹¹.
- Por último, tendremos a un contribuyente denunciante que, en el proceso ante la CFI es llamado "parte"¹² no obstante lo cual, al momento de solicitar la revisión judicial de la decisión, la propia CFI no lo ubica en tal rango (en igual sentido la jurisprudencia) y deberá sustanciar los procedimientos locales para repeler o repetir ante los respectivos fiscales¹³, lo cual nos obligará a analizar cuál será el efecto de la decisión de la CFI en relación con esos procesos administrativos o judiciales locales (por caso, si la decisión fue favorable al contribuyente, ¿tendrá un derecho adquirido y deberán hacer lugar a su reclamo? Y a la inversa, si perdió, ¿tendrá otra opción y podrá probar que, conforme ciertas particularidades y en su aplicación concreta, el gravamen se encuentra en pugna con el régimen?). A su vez, pudo haberse sustanciado previa e íntegramente el procedimiento local con una suerte distinta a la corrida luego en la CFI¹⁴ y habrá entonces que ver cómo juega allí el instituto de la cosa juzgada¹⁵.
- Es que además del cruce de "partes" y "terceros" hay que tener presente que por más que los procedimientos no se acoplen, su posible convivencia traerá consecuencias que deberán resolverse. Algunas de estas cuestiones no serán profundizadas en este trabajo pero entiendo necesario esbozarlas a fin de exponer la problemática en toda su dimensión y dejar planteada la inquietud.

Yendo ahora sí a la revisión judicial directa y, específicamente, a la procedencia formal del recurso extraordinario federal (REX) contra lo decidido en última instancia por el Plenario de Representantes de la Comisión Federal de Impuestos, la cuestión tampoco se presentará sencilla y también podremos encontrarnos con un universo de recursos, algunos interpuestos por el Estado Nacional, otros por los contribu-

7 Cfr. expediente 414/97, en el cual el Comité ejecutivo dictó la resolución 142/97, de cuyo texto resulta claro que la provincia de San Juan apoyaba la posición de la empresa y no del municipio: http://www.cfi.gov.ar/docs/resoluciones/ejecutivo/r_c_e_n_142_1997.pdf [consultada 14/6/16].

8 Artículo 13, segundo párrafo. Ver, en este sentido, lo señalado por Naveira y Revilla en "El recurso extraordinario federal ante las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos" (Revista Derecho Fiscal, noviembre-diciembre de 2008) cuando afirman que "...en el caso particular de la analogía no puede perderse de vista que la sanción por el incumplimiento de lo decidido por la CFI consiste en que se le cortará la coparticipación a la provincia –no al municipio– del impuesto nacional análogo al local declarado en pugna" (pág. 38).

9 Artículo 9, inciso f), de la ley 23.548.

10 Contribuye o asiste al planteo o petición de la parte.

11 Artículo 4 de la Ordenanza Procesal de la CFI vigente, aprobada por resolución del Plenario 91/04.

12 Ver primer párrafo del artículo 4 de la OP. No obstante atribuirle esa calificación al contribuyente en este primer párrafo, en el siguiente –al referirse a la calidad de coadyuvante de los municipios y organismos nacionales o provinciales– aclara que la categoría de partes en el proceso "únicamente, y en todos los casos, seguirá perteneciendo en **exclusividad** a la Nación o a la Provincia, respectivamente, por ser las partes contratantes". La inconsecuencia no se supone en el legislador con lo cual estos dos párrafos podrían referirse a situaciones distintas, es decir, en el primer caso, a "partes" del proceso que se sustancia en la CFI, en tanto, en el siguiente, a "partes" de la ley convenio.

13 Cfr. dictamen del Procurador, que la Corte hace suyo, en *Fallos: 324:404*, en el cual se sostuvo que "no asiste al organismo la facultad de condenar a devolver tributos, ni obviamente la de ejecutar bienes del fisco respectivo, ni tampoco la de revocar actos administrativos que determinen tributos, potestades apropiadas para resolver conflictos justiciables entre administración y contribuyentes... La relación entre fisco y contribuyentes no se rige por la ley 20.221 sino por las locales. Lo que dicha ley regla es la relación de los distintos poderes tributarios entre sí".

14 A diferencia de lo que sucede en el procedimiento ante la Comisión Arbitral en el que sí existe un plazo para la presentación, en el caso que nos ocupa no hay tal término para presentar la denuncia ante la CFI.

15 Ello sin perjuicio de la obligación que igualmente pesará sobre la provincia de derogar la gabela declarada en pugna, es decir, con abstracción de que, en caso singulares, proceda o no la devolución de lo ingresado por el contribuyente, la jurisdicción deberá dar cumplimiento a la decisión de la CFI si no quiere ver suspendida su coparticipación. A su vez, aun cuando ya se haya sustanciado el procedimiento determinativo local (y se encuentre firme la resolución respectiva) podría no haberse cancelado la deuda ni iniciado la ejecución, con lo cual, a pesar de la cosa juzgada, habría que preguntarse por la posibilidad que tendrá el contribuyente de interponer alguna excepción.

yentes, las provincias o incluso los municipios –sin que lo haya hecho la provincia, en este último caso¹⁶. En este contexto, deberemos analizar cuál ha sido la posición de la CSJN y veremos que, no obstante lo dispuesto por el artículo 12 *in fine* de la ley de coparticipación¹⁷, la jurisprudencia del máximo tribunal no ha sido pacífica y ha oscilado entre rechazos formales por la ausencia de distintos requisitos (tribunal de justicia, inexistencia de caso o “causa”, falta de cuestión federal, etc.) y algunas sentencias que, sin objetar su competencia, han fallado sobre el fondo de la cuestión, aunque sin decirlo de manera expresa¹⁸.

Por ello y aun cuando el sistema de coparticipación, con su alta pretensión de contribuir al logro de la coordinación vertical de potestades tributarias entre los distintos niveles de gobierno, constituye sin dudas una herramienta indispensable del federalismo fiscal argentino, preciso será distinguir cada situación a efectos de determinar en qué casos procederá la revisión judicial directa mediante la herramienta del remedio federal.

En este trabajo se pretende, entonces, relevando los precedentes del máximo tribunal, desagregar todas estas situaciones.

II. LOS CONFLICTOS, LOS PROTAGONISTAS Y LA COMPETENCIA DE LA CFI

Formulando cinco grandes preguntas, cada una de las cuales permite y exige desagregarlas en otras tantas, podemos abarcar todo el escenario, a saber:

- a) ¿Cuáles son los problemas que pueden suscitarse en la aplicación de la ley de coparticipación?
- b) ¿Entre quiénes pueden generarse los conflictos? El rol de las partes y los terceros
- c) ¿Dónde se plantean y dirimen estas controversias?
- d) ¿Cuáles son las características, funciones y competencia de la CFI?
- e) Efectos de sus decisiones para las partes y para terceros. ¿Procede su revisión judicial por la vía del recurso extraordinario?

Veamos cada una.

II.a) ¿Cuáles son los problemas que pueden suscitarse en la aplicación de la ley de coparticipación?

Siguiendo a Revilla y Naveira¹⁹, dividiré las cuestiones en dos grandes grupos:

1. Por un lado, aquellas controversias acerca de la conformación y distribución de la masa de recursos coparticipables. Recordemos que, por el artículo 2 de la ley, la masa estará integrada por el producto de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con excepción de los derechos de importación y exportación, de aquellos cuya distribución esté prevista en otros regímenes especiales y de aquellos con afectación específica. Aquí, los problemas tendrán como protagonistas a la Nación y a las Provincias y estarán referidos, concretamente, a diferentes formas de erosionar esta masa, es decir, a aquello que, de algún modo –y ese modo será lo cuestionado en las causas, esto es, la procedencia o no de la detacción– no entra al reparto de la distribución primaria que se efectúa entre la Nación y el grupo de provincias, ya que dichas erosiones –llamadas pre coparticipaciones por algunos autores– producen efectos distorsivos y resienten sensiblemente el monto de los recursos acreditados a las provincias. En este grupo encontraremos entonces las discusiones sobre las detacciones “consensuadas” entre las partes por la suscripción de diversos pactos fiscales; también aquellas referidas a las asignaciones específicas efectuadas por la Nación –artículo 75, inciso 3, CN– y, por último, pueden incluirse aquí las controversias acerca de ciertos mecanismos que no son específicamente afectaciones pero que pueden comportar, a criterio de una provincia, erosiones a la masa, como una ley nacional que permita a los responsables

16 Para visualizar este último ejemplo, esto es, el REX interpuesto por un municipio sin un planteo en igual sentido de la provincia, puede consultarse la resolución de Comité Ejecutivo 108/95 dictada con fecha 6/5/95 en el expediente 300/93: http://www.cfi.gov.ar/%5Cdocs%5Cresoluciones%5Cejecutivo%5Cr_c_e_n_108_1995.pdf [consultada: 15/6/16].

17 “...La decisión respectiva se adoptará por simple mayoría de los miembros presentes, será definitiva de cumplimiento obligatorio y no se admitirá ningún otro recurso ante la Comisión, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al artículo 14 de la ley 48, el que no tendrá efecto suspensivo de aquella decisión”.

18 Confr.: *Fallos* 183:160, 185:140, 242:280, 257:31, 300:1085, 302:150, entre otros.

19 Naveira de Casanova, Gustavo J. y Revilla, Pablo M., ob. cit. *ut supra* en nota 9, pág. 25.

inscriptos computar como pagos a cuenta del IVA (impuesto coparticipable), sumas pagadas por otros tributos que no lo son y de esa forma erosionar la masa²⁰.

2. Por otra parte, un segundo grupo referido a las controversias acerca del cumplimiento que las jurisdicciones adheridas den a las obligaciones de la ley de coparticipación establecidas, principalmente, en el artículo 9 de la ley 23.548 y referidas a la prohibición de sancionar tributos locales análogos a los nacionales y a la obligación de adecuar sus respectivos impuestos de sellos y sobre los ingresos brutos a determinadas pautas uniformadoras, a fin de evitar la dispar regulación de estos tributos en las provincias. Aquí se amplía entonces el universo de actores y entran a la trama, los municipios como obligados y los contribuyentes con derechos²¹.

II.b) ¿Entre quiénes pueden generarse los conflictos? El rol de las partes y los terceros

Esta pregunta nos lleva directamente a analizar quiénes son las partes de la ley convenio, quiénes los terceros y qué implicancias traerá esto. Ello, por cuanto, los conflictos ubicados dentro del primer grupo se suscitarán entre la Nación y las provincias, partes en sentido estricto de la ley convenio, pero a diferencia de ello, el segundo grupo traerá nuevos protagonistas. Aquí nos encontraremos entonces frente a un contribuyente que impugna un tributo provincial o municipal por considerarlo contrario al régimen y deberemos ver cuáles serán las vías que podrá utilizar. Por su parte, los reclamos del municipio estarán orientados al cumplimiento del artículo 9, inciso g), de la ley, referido a la obligación provincial de participar de su producido a los municipios²².

Sabido es que el sistema de coparticipación federal de impuestos reposa bajo el esquema de "leyes convenio", que son sancionadas por el Congreso, sobre la base de acuerdos previos entre la Nación y las Provincias y que, posteriormente, se adhieren a ella las jurisdicciones locales mediante su respectiva ley. Como consecuencia lógica de su suscripción, ellas quedan obligadas recíprocamente a su cumplimiento. Por otro lado y, como ya destacamos, de esta ley convenio se derivan obligaciones y derechos no solo para ellas –en tanto signatarias del acuerdo– sino para terceros. Así, respecto de los municipios, la obligación de no sancionar gravámenes análogos y el correspondiente derecho a la coparticipación provincial²³. A su vez, con relación a los contribuyentes, el derecho de estos respecto de la obligación asumida por los fiscos adheridos de abstenerse de establecer tributos locales análogos a los nacionales y de adecuar sus respectivos impuestos de sellos y sobre los ingresos brutos a ciertas pautas uniformadoras [artículo 9, inciso b), de la ley citada]. Como dijimos, el contribuyente no es parte del acuerdo, pero de este emanan derechos que podrá exigir, acorde con la última jurisprudencia²⁴.

¿Por qué les asiste este derecho aun sin ser partes? Si bien este tema no fue pacífico en el pasado²⁵ y siendo evidente que lo que la ley regla es la relación de los distintos fiscos contratantes –estableciendo

- 20 Cfr. la disposición del artículo 1, inciso j), del Título I de la ley 25.063 que incorpora un párrafo a continuación del artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por el que se faculta a los responsables inscriptos que sean sujetos del gravamen establecido por el artículo 75 de la ley 22.285 –estaciones de radiodifusión– a computar como pago a cuenta de aquel impuesto el ciento por ciento de las sumas efectivamente abonadas por este gravamen. Esta discusión se planteó en el expediente M.2694.XLI (Ministerio de Hacienda y Finanzas - Provincia de San Juan s/IVA) resuelto por la CSJN el 18/6/13.
- 21 Como dijimos, de este régimen no solo se desprenden derechos y obligaciones para las jurisdicciones adherentes, sino que también resultan derechos a favor de los contribuyentes, que quedan amparados contra una eventual imposición de tributos locales, cuando estos se superponen con los nacionales o no se adecuan a las pautas a las que las provincias voluntariamente se sometieron al ratificar la ley convenio (confr. Fallos: 307:1993, 314:1797, 321:362, 327:1051, G.28.XLIII, entre otros).
- 22 No profundizare en este tema pero puede verse el trabajo de Berteau citado en la nota al pie 6 y el de Balbo, Elvira, "Las 'otras obligaciones' emergentes de la coparticipación: un abordaje de su ineludible revisión", publicado en el Periódico Económico Tributario, La Ley, septiembre de 2011.
- 23 Que, como vimos, están vinculados por la ley de coparticipación una vez verificada la adhesión provincial.
- 24 Confr. Fallos: 307:1993, 308:2153, 314:1797, 316:2183, 321:362, 327:1051, entre otros. En el dictamen de la causa C.80. XLIII (al que remitieron los Dres. Lorenzetti y Zaffaroni) se señaló: "Mas es preciso poner de relieve, a la par de lo anterior, que de ese régimen, en tanto se plasma en definitiva en un entramado legal –ley nacional y las respectivas leyes locales de adhesión– que involucra la distribución de ciertos tributos nacionales y las correspondientes obligaciones provinciales adquiridas con relación a sus propios sistemas tributarios, derivan derechos para terceros en calidad de contribuyentes de los fiscos involucrados".
- 25 En distintas oportunidades la CSJN sostuvo que "el actor no ha podido reclamar ante esta Corte el cumplimiento de un compromiso al que es, en principio, extraño, y carece, entonces, del interés personal en el pronunciamiento por no ser titu-

un sistema ágil de supervisión entre sí–, es claro también que las limitaciones voluntariamente asumidas por las provincias las condicionan y, en sentido equivalente, se tornan exigibles por los contribuyentes²⁶.

II.c) ¿Dónde se plantean y dirimen estas controversias?

Debemos entonces determinar cuál será la vía para discutir y decidir los conflictos suscitados en torno de la aplicación de la ley de coparticipación.

Yendo al primer grupo, por la naturaleza de las partes involucradas, es decir, al tratarse de una disputa entre el Estado Nacional –con derecho al fuero federal conforme al artículo 116 de la CN– y alguna provincia –a la que le corresponde la competencia originaria de la Corte de conformidad con el artículo 117 del texto constitucional–, la única manera de conciliar ambas prerrogativas jurisdiccionales será sustanciar la demanda en la instancia originaria del máximo tribunal²⁷.

Ahora bien, ¿qué pasará si las partes sometieron la cuestión a la decisión de la Comisión Federal de Impuestos? Deberemos analizar, en ese caso, además de la competencia de ese órgano para dirimir estas cuestiones, qué revisión judicial procederá, por lo cual remito al lector a los puntos siguientes.

En cuanto al segundo grupo –tal vez el que mayor controversia e incertidumbre genera– cuando el contribuyente considere que el tributo local se halla en pugna con el régimen de coparticipación, tendrá distintas opciones: podrá instar a las vías administrativas y judiciales competentes²⁸ para repetir o repeler la pretensión de la jurisdicción o podrá también plantear el caso a la CFI conforme lo dispuesto en el artículo 11 de la ley, pero sin que una u otra vía se excluyan o se complementen. En efecto, como sostuve en la introducción de este trabajo, hay una diferencia significativa entre el procedimiento ante la Comisión Arbitral y el sustanciado ante la Comisión Federal de Impuestos aquí analizado ya que, en este caso, no se aprecia el acople que sí existe en el primero²⁹. Del artículo 14 de la ley 23.548 parece desprenderse de manera clara que el contribuyente, para hacer valer los derechos que emanen de la ley, no tiene obligación de acudir primero a la CFI³⁰. Esto será vital tenerlo en cuenta al momento de examinar qué revisión judicial procederá en caso de que la CFI no haga lugar a su solicitud.

¿Qué sucederá entonces si la resolución del plenario le es adversa? ¿Tendrá revisión judicial directa? Acá entrará al análisis la eficacia jurídica que las decisiones de la CFI tendrán para los fiscos contratantes y para los contribuyentes. Esto nos lleva directamente a examinar el punto siguiente.

-
- lar del derecho que invoca" (Cfr.: Fallos: 183:160, 185:140, 186:64, 201:202, 204:63, 205:131, 208:414, 210:276, 242: 286, 251:180 y 262:367).
- 26 Ver Naveira y Revilla, ob. cit. *ut supra* en nota 9, pág. 36.
- 27 Cabe recordar que corresponden a la competencia originaria de la Corte *ratione personae* los casos en que son demandados una Provincia y el Estado Nacional, dado que esa es la única forma de conciliar lo preceptuado por el artículo 117 de la Constitución Nacional respecto de las provincias, con la prerrogativa jurisdiccional que le asiste a la Nación al fuero federal, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley Fundamental (confr. doctrina de Fae Ilos: 312:389 y 1875, 313:98 y 551, 317:746, 320:2567, 322:702 y 1110, entre otros). A su vez, respecto de este derecho del Estado Nacional al fuero federal, también es dable recordar que la materia y las personas constituyen dos categorías distintas de casos cuyo conocimiento atribuye la Constitución a la justicia federal. En uno y otro supuesto dicha competencia, de excepción, no responde a un mismo concepto o fundamento. El primero lleva el propósito de afirmar atribuciones del gobierno federal en las causas relacionadas con la Constitución, los tratados y las leyes nacionales, así como en lo concerniente a almirantazgo y jurisdicción marítima. El segundo procura asegurar, esencialmente, la imparcialidad de la decisión y la armonía nacional, en las causas en que la Nación o una entidad nacional sea parte (artículo 116 de la Constitución Nacional y artículo 2, incisos 6 y 12, de la ley 48 y Fallos: 314:101, 324:1470, 325:1883, entre otros), siempre que tales causas no versen sobre cuestiones de derecho público local, materia excluida de la competencia federal y propia de los jueces locales.
- 28 En cuanto a la competencia y atento a la doctrina sentada en el precedente de Fallos: 332:1007, la cuestión se sustanciará ante los tribunales locales, salvo que se invoque y acredite algún agravio federal.
- 29 Allí, el contribuyente, a la vez que inicia el procedimiento administrativo local de revisión –una vez realizada la determinación de oficio–, puede plantear su "caso concreto" ante la Comisión Arbitral, en los términos fijados por su reglamento procesal.
- 30 Ver una interpretación en sentido contrario en el voto del Dr. Maqueda en la causa C.80.XLIII. Confrontar también la resolución 362/06 del Comité Ejecutivo de la CFI en la cual se analiza el REX deducido por la actora (Central Térmica Sorrento) y, al transcribir parte de su contenido, se reproducen argumentos del representante de la empresa contribuyente también en sentido contrario.

II.d) ¿Cuáles son las características, funciones y competencia de la CFI?

En primer lugar, cabe recordar algo obvio, esto es, que han sido las propias partes –Nación y provincias– las que, mediante la ley, han establecido que determinadas controversias sean dirimidas por la CFI³¹. ¿Qué es la Comisión Federal de Impuestos? Pues la CSJN la ha definido en más de una oportunidad como un organismo intrafederal que no depende de ningún otro, sea federal o provincial, y cuya actuación es independiente de las partes de la ley convenio, que no ejercen sobre él ningún tipo de control³².

La CFI tiene funciones de variada naturaleza (administrativas, reglamentarias, jurisdiccionales, consultivas y de asesoramiento)³³. Las jurisdiccionales, establecidas en el inciso d) del artículo 11 de la ley, son las que trataré en este trabajo y que han generado gran cantidad controversias; en especial, se ha cuestionado la facultad de la CFI para tomar “decisiones” en cuestiones referidas a la conformación y distribución de la masa (por ejemplo, erosiones).

¿Qué implica afirmar que un organismo tiene funciones jurisdiccionales? En su comentario al anteproyecto, Jarach entendía a esta función como jurisdiccional porque “tiende a pronunciar el derecho” y sumaba a ello la independencia del organismo y el procedimiento contencioso en el que se resuelve la contienda. Es decir, el carácter jurisdiccional deriva de la naturaleza de la función de dirimir controversias pronunciando el derecho, en legítimo contradictorio y con independencia del órgano³⁴.

¿Cuál es la relevancia de estudiar esto? Pues resulta relevante por las consecuencias que acarrean para las partes las “decisiones” que toma la CFI en ejercicio de sus funciones. Obsérvese que el artículo 12 señala la obligatoriedad de tales decisiones y el 13 agrega que la jurisdicción afectada por la decisión deberá acatarla en los plazos indicados bajo apercibimiento de que le sea suspendida la coparticipación del tributo análogo³⁵.

En los dictámenes de las causas M.2694.XLI y M.2695.XLI (en las que se impugnaban leyes nacionales por erosionar la masa coparticipable) la Procuradora Monti efectúa un análisis conjunto de los artículos 11, 12 y 13 de la ley y concluye que la CFI se ha arrogado facultades que no tiene, ya que su competencia jurisdiccional [artículo 11, inciso d)] se circunscribe a decidir sobre la prohibición de analogía o el seguimiento de pautas uniformes pero no le otorga la facultad de expedirse sobre aspectos constitucionales de las leyes del Congreso, es decir, cuando los reclamos –como sucedía en ese caso– tienen sustento principal en la incompatibilidad de las leyes de la Nación con los preceptos constitucionales federales. Sin embargo, al fallar en esas actuaciones el 18/6/13, la CSJN no se expidió sobre este tema³⁶.

De manera coincidente, en el dictamen de la causa “Gas Ban”³⁷, la Procuradora, para comprender el alcance de la competencia del organismo, se focaliza en las consecuencias que aparejan esas decisiones,

31 Artículo 11, inciso d), de la ley.

32 Ver, entre otras, causa G.28.XLIII.

33 Artículo 11. Para profundizar en su estudio, ver: Berte, Aníbal, “Comisión Federal de Impuestos: funciones y procedimiento”, en Naveira de Casanova, Gustavo J. (coordinador), *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, Ed- Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, págs. 61 a 87 y Casás, José O., “La Comisión Federal de Impuestos. Recurribilidad de las decisiones de su plenario por recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, La Ley, 1995-B, págs. 1.005 a 1.021.

34 Las decisiones de la CFI buscan establecer si la legislación tributaria de determinada jurisdicción, independientemente de sus casos de aplicación concreta, satisface o no el sistema de la ley 23.548. Cabe señalar que la Comisión define su propia competencia de la siguiente forma: “...respecto de estos principios (se refiere a los que la CSJN ha elaborado en relación con las tasas como especie de tributo) lo que constituye incumbencia específica de este Comité no consiste en tratar de verificarlos fácticamente, en el caso concreto, a fin de considerar la legitimidad de la tasa conforme a las normas constitucionales, lo que remitiría a un tipo de análisis y a la probanza de cuestiones de hecho que resultan ajenas a su competencia y propias de la instancia judicial correspondiente, sino tenerlos como referencia y precedente jurídicos a fin de interpretar si la norma impugnada de creación de un tributo que se pretende sea una tasa retributiva de servicios, permite concluir que nos encontramos ante este tipo de gabela o no. Esto es lo que puede, dentro de su competencia, realizar el Comité y, eventualmente, la Comisión por vía de revisión, previo el análisis de una eventual pugna de tributos por analogía” (resolución del Comité Ejecutivo 174/99, ratificada por resolución de Plenario 70/00 y siguientes).

35 Entienden Naveira y Revilla que esa es la única competencia –la de decidir acerca de la analogía y las pautas uniformadoras– que le da a la CFI la facultad de sancionar con la suspensión de la coparticipación del tributo análogo (ob. cit. *supra* en nota 9, pág. 32). Otra posición parece desprenderse de Berte (trabajo citado en nota al pie 34, pág. 70).

36 Sí lo hizo en Fallos: 300:805, en lo relativo a la competencia de la CFI –aunque bajo el régimen de la ley 20.221– para entender respecto del destino de lo recaudado por el impuesto a los combustibles. La CSJN sostuvo en esa oportunidad que la CFI era incompetente.

37 G.28.XLIII.

conforme los artículos 12 y 13. El primero de ellos establece que “las decisiones” del pleno de la CFI serán obligatorias para la Nación y las provincias adheridas, en tanto el segundo párrafo del artículo 13 prevé que si la jurisdicción afectada no cumple con lo decidido, la CFI dispondrá *“lo necesario para que el Banco de la Nación se abstenga de trasferir a aquella los importes que le correspondan sobre el producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado hasta tanto se dé cumplimiento a la decisión del organismo”*. Queda claro entonces que si se incumple con lo decidido por la CFI en ejercicio de la función atribuida por el inciso d) del artículo 11 la CFI tiene facultades para disponer el cese de la transferencia a esa jurisdicción del tributo análogo y es, precisamente, esa facultad la que lleva a la Procuradora a afirmar que esa función es jurisdiccional.

Recientemente, el pasado 28 de abril, la Sala IV de la CNCACAF dictó sentencia en la causa 51610/07, “GCBA c/EN”, en la cual el gobierno local pretendía ejecutar la decisión del CFI que había resuelto que la ley 24.764, en tanto dispone afectar en su totalidad el producido de impuestos internos sobre seguros al Tesoro Nacional, se encuentra en pugna con la ley de coparticipación. Si bien en primera instancia, remitiendo al dictamen en M.2695.XLI, se había sostenido que la CFI era incompetente para decidir tales cuestiones, la Cámara revoca la sentencia, por entender que la CFI sí se encontraba habilitada para resolver el planteo ya que, de una interpretación armónica del artículo 75, inciso 2, y la ley 23.548, “se desprende que su función jurisdiccional no se limita a decidir sobre analogía sino si se contraviene el régimen de la ley 23.548”. Señala también la Sala que, al fallar en la causa M.2695.XLI, la CSJN se apartó del mencionado dictamen³⁸.

III. EFECTOS DE SUS DECISIONES PARA LAS PARTES Y PARA TERCEROS. ¿PROCEDE SU REVISIÓN JUDICIAL POR LA VÍA DEL RECURSO EXTRAORDINARIO?

Ahora bien, las decisiones de la CFI, ¿qué eficacia jurídica tienen? De todo lo analizado hasta acá puede afirmarse sin hesitación que no tienen la misma eficacia para las partes –Nación y Provincias– que para los contribuyentes, sea que estos hayan iniciado o no el procedimiento ante dicho organismo.

¿En qué casos procederá entonces la revisión judicial directa de sus decisiones y cuál sería la vía? Como vimos, de conformidad con el artículo 12 de la ley 23.548, contra las decisiones de la CFI, el único recurso que procede es el extraordinario federal *“con arreglo a las disposiciones del artículo 14 de la ley 48”*. Sin embargo, la admisibilidad de los recursos extraordinarios en este tipo de casos ha generado una jurisprudencia oscilante del Tribunal³⁹, siendo uno de los casos más emblemáticos el precedente de *Fallos: 317:1548*⁴⁰. Si bien la cuestión no ha sido pacífica, considero que, a partir del 18 de junio de 2013, ha comenzado a esclarecerse y, por ello, entiendo que una forma práctica de exponerlo es comenzar de manera inversa, es decir, por el estado actual del tema en la jurisprudencia del Tribunal, que vienen a ser seis sentencias dictadas en aquella fecha y, desde allí, identificar continuidades y rupturas con la doctrina sentada en anteriores y recordados precedentes.

Los seis fallos⁴¹ (siete en rigor, pero hay uno sobre el que no me expediré)⁴² se refirieron, precisamente, a estas situaciones que vengo distinguiendo y tuvieron la virtud de clarificar varias de ellas, esto es, qué revisión procede cuando se trata de un conflicto suscitado entre el Estado Nacional y una provincia por la masa coparticipable, cuál cuando la decisión de la CFI se refiere a la existencia de analogía y las variables que esto último admite en cuanto la decisión de la Comisión pudo ser que no había violación al régimen (allí habrá que analizar qué acción tendrá el contribuyente y, en su caso, la Nación y las demás provincias) o, a la inversa, establecer que sí existía analogía (habrá entonces que determinar qué recurso tiene en ese caso la provincia). En ese entramado y si se trata de un tributo municipal, procederá examinar si el municipio tiene alguna acción y, por otro lado, qué pasa con la provincia que será quien, en definitiva, sufra la suspensión.

38 Cabe destacar que, al momento de redactar estas líneas, dicha sentencia no se encuentra firme.

39 Cfr.: *Fallos 257:31*, *300:805*, *1085* y *1136*, *324:404*, entre otros.

40 Que fue duramente criticado sobre la base de que en dicha decisión no existía una mayoría válida para dictar sentencia.

41 Causas: G.28.XLIII (“Gas Natural Ban SA c/Provincia de Buenos Aires”), C.80.XLIII (“Central Térmica Sorrento SA c/Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe”), F.639.XL (“Compromiso Federal - Fondo Nacional de la Vivienda - FONAVI”), M.2694.XLI (“Ministerio de Hacienda y Finanzas - Provincia de San Juan”), M.2695.XLI (“Ministerio de Hacienda y Finanzas - Provincia de San Juan”) y P.1763.XLI (“Provincia de San Juan - Ley 24.625”).

42 P.196.XLI en el que se declaró inoficioso un pronunciamiento del Tribunal.

De entrada, cabe aclarar que el Comité Ejecutivo (ante quien debe presentarse el recurso extraordinario, conforme artículos 24 y 25 de la OP) casi invariablemente concede el recurso extraordinario porque entiende que, a pesar de la doctrina oscilante que mantiene el Tribunal, este es el mejor guardián de su competencia⁴³.

Dicho esto, con el análisis de la jurisprudencia citada, intentaré responder:

- III.a) Los problemas que se suscitan en torno a la conformación y distribución de la masa. ¿Procede su revisión judicial? ¿Cuál sería la vía? Vimos que, en principio, estas controversias se dirimen directamente en instancia originaria de la CSJN. Ahora bien, ¿qué pasará si, en lugar de ello, las partes sometieron la disputa a la decisión de la CFI?
- III.b) Las discusiones referidas al cumplimiento que las jurisdicciones adheridas den al artículo 9 de la ley 23.548:
 - III.b.1) ¿Qué acción tiene el contribuyente cuando el pleno de la CFI decide que no hay violación al régimen?
 - III.b.2) ¿Cuál tiene la provincia cuando se declara a su tributo local en pugna con la ley de coparticipación?
 - III.b.3) Y en estos supuestos, ¿cómo juega la Nación, en tanto parte del sistema y con interés en su estricto cumplimiento? ¿Y el resto de las provincias? ¿Qué recursos tendrían en cada caso?
 - III.b.4) ¿Qué pasa si el tributo declarado análogo es municipal? ¿Tiene legitimación el municipio para impugnar la decisión de la CFI? ¿Se le puede retener la coparticipación a una provincia si un municipio incumple con una resolución de la CFI?

III.a) Revisión contra decisiones referidas a la conformación de la masa

Así tenemos, para responder a la pregunta del § III.a), los fallos dictados en las causas F.639.XL, M.2694.XLI, M.2695.XLI y P.1739.XLI, todos los cuales trataban de un REX interpuesto por el Estado Nacional contra una decisión de la CFI que entendía que había una detracción indebida de la masa. Cabe señalar que existían dictámenes en distintos sentidos de la PGN⁴⁴. En M.2694.XLI, M.2695.XLI y P.1739.XLI, la actual Procuradora Fiscal –Dra. Monti– entendió, más allá de señalar que la CFI no era competente para decidir cuestiones sobre la conformación de la masa, que el recurso extraordinario planteado por el Estado Nacional resultaba formalmente admisible ya que la resolución era obligatoria para el recurrente, de modo que este tenía un interés concreto y suficiente para conferir al asunto el carácter de caso o controversia y, por otra parte, el tema planteado revestía gravedad institucional⁴⁵. A diferencia de ello, la Corte consideró que la forma de revisar el pronunciamiento de la CFI era su instancia originaria, en tanto se había suscitado una controversia entre el Estado Nacional, de un lado, y las provincias, de otro, sobre una cuestión de nítido contenido federal⁴⁶, que debía encauzarse en un juicio en el que la Corte ejerza jurisdicción originaria y exclusiva, de acuerdo con lo establecido por los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional⁴⁷.

Si bien esta solución puede generar incertidumbres de tipo procesal, como la suerte que corra la resolución de la CFI mientras se sustancie el proceso o la particularidad de que el Tribunal emitirá una declaración sobre el punto controvertido pero tal vez sin expedirse, concretamente, acerca de la decisión

43 Cfr. causas C.80.XLIII, G.28.XLIII, M.2695, M.2694, entre otras. Sin perjuicio de ello, cabe mencionar que el Comité sí suele denegar el recurso si entiende que se incumplen otros requisitos, como la fundamentación autónoma del recurso u otros (cfr. resolución de Comité Ejecutivo 195/01, del 12/7/01, dictada en el expediente 467/99, que puede consultarse en el link:

http://www.cfi.gov.ar/%5Cdocs%5Cresoluciones%5Cejecutivo%5Cr_c_e_n_195_2001.pdf [consultada el 15/6/16]).

44 Cfr. F.639.XL y M.2694.XLI.

45 Distinta era la solución que propiciaba el anterior Procurador –Bausset– en la causa F.639.XL, en la que entendía que debía declararse improcedente el REX y reencauzarse el proceso en instancia originaria.

46 Hay que tener presente que se está impugnando una ley del Congreso que afectaría, según lo cuestionado por la provincia, la distribución de potestades constitucionales.

47 En Fallos: 321.2208 (“Provincia de Río Negro”) la Corte señaló que resultaba entonces inoficioso cualquier examen que el Tribunal pudiese realizar en torno de los alcances de lo dispuesto por el artículo 12, *in fine*, de la ley 23.548, pues no podría por esa vía alterarse la aludida regla constitucional (cfr. considerando 7) y, por ello, no obstante la improcedencia del REX, ejerció su facultad de encauzar el procedimiento.

tomada por la CFI que la parte pretendía sea revocada, creo que ella es la que mejor concilia la situación y da respuesta al problema⁴⁸.

Pasemos ahora al análisis de las discusiones referidas al cumplimiento que las jurisdicciones adheridas den al artículo 9 de la ley [§ III.b)]. Como se vio, cuando se pone en marcha el procedimiento referido a verificar si la jurisdicción ha cumplido su obligación de no sancionar tributos análogos o de respetar las pautas uniformadoras, distintos pueden ser los resultados:

III.b) Discusiones referidas al cumplimiento que las jurisdicciones adheridas den al artículo 9 de la ley 23.548

III.b.1) ¿Qué acción tiene el contribuyente cuando el pleno de la CFI decide que no hay violación al régimen?

Esto es lo que se debatió en la causa C.80.XLIII, "Central Térmica Sorrento SA c/Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe", que tuvo su origen en una denuncia realizada por la empresa Central Térmica Sorrento SA, ante la CFI, en la que alegaba que la municipalidad de Rosario había establecido un tributo que se encontraba en pugna con las prescripciones de la ley de coparticipación federal de impuestos. La CFI concluyó que la gabela criticada no se hallaba en oposición al régimen de coparticipación federal de impuestos y dio así por terminada su actuación. Ante ello, Central Térmica interpuso recurso extraordinario. Resulta útil analizar los argumentos de las partes en el caso concreto; por ejemplo, Central Térmica Sorrento, al recurrir a la instancia extraordinaria, argumentaba que de lo decidido por la CFI en esas actuaciones dependía su derecho a repetir el gravamen cuestionado o a repeler determinaciones tributarias, pero a diferencia de ello, el apoderado de la municipalidad, al contestar el traslado, explicaba que *"la cuestión que el contribuyente trajo a la CFI está sometida a la decisión del máximo tribunal judicial de la provincia de Santa Fe, lo que no hace sino demostrar que el procedimiento de denuncia previsto en la ley 23.548 no implica sustraer de los tribunales de la Constitución la materia que le es propia para transferirla a un organismo de naturaleza administrativa..."*⁴⁹.

Aquí, tanto el dictamen como el fallo fueron claros al señalar que la decisión de la CFI no generaba consecuencia directas, ni definitivas, para el Fisco local (no se produce una merma en la transferencia de recursos coparticipables), ni para la empresa actora (puesto que al no ser "parte" de la ley convenio, la decisión no hace cosa juzgada a su respecto y podrá volver a ventilar la cuestión en la vía judicial). Si bien la ley 23.548 les otorga participación a los contribuyentes, les confiere un papel de mero denunciantes, ya que las decisiones de la CFI se circunscriben a establecer la compatibilidad de la legislación cuestionada con el régimen de coparticipación, con independencia de los casos concretos de aplicación a un determinado contribuyente⁵⁰.

Los Dres. Lorenzetti y Zaffaroni arribaron a similar conclusión pero por remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti, que advirtió que la recurrente no podía ser considerada "parte" en las actuaciones ante el organismo señalado (lo que impedía estar frente a un caso o controversia) puesto

48 Por otro lado, ello no es tan peculiar, puesto que dadas las características de la competencia originaria de la CSJN, que proviene de la CN y no puede ser ampliada, restringida o modificada por norma o poder alguno, estas situaciones –cruces de procedimientos– se suceden con más frecuencia de lo que podría pensarse. En efecto, basta para corroborarlo citar algunos de los fallos del año 2015, como el de G.629.XLIII ("Gasnor") en el cual el Tribunal resuelve una controversia suscitada por la aplicación del Convenio Multilateral –artículos 2 o 9– y que tenía ya resoluciones de la COMARB. La Corte decide sobre el fondo, disponiendo la aplicación del régimen general (artículo 2), sin expedirse concretamente sobre las resoluciones que existían del organismo. También pueden mencionarse las causas CSJ 179/10 ("Telefónica"), en donde no resultó obstáculo para la procedencia de la instancia originaria que ya se hubiera sustanciado el procedimiento determinativo e incluso se hubiese articulado el recurso ante el Tribunal Fiscal local y CSJ 459/07 ("Transportes Automotores La Estrella") donde se debatió la incidencia que podía tener, en la acción declarativa en instancia originaria que tramitaba ante la CSJN, el dictado de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la PBA.

49 Cfr. resolución 362/06 del Comité Ejecutivo de la CFI en la cual se analiza el REX deducido por la actora (Central Térmica Sorrento) se transcribe parte de su contenido.

50 Considerando 3 del voto de la mayoría: *"Que el procedimiento llevado a cabo ante el mencionado organismo tiene por objeto establecer si un gravamen se opone y, en su caso, en qué medida, a las disposiciones de la ley convenio [confr. artículo 11, inciso d), de la ley 23.548]. Es decir, no constituye su finalidad decidir una controversia entre un fisco y un contribuyente que pueda encontrarse alcanzado por las disposiciones tributarias que aquel aplica".*

que el artículo 12 de la ley establece claramente que la obligatoriedad de las decisiones de la CFI se limita a "la Nación" y a "las provincias adheridas", sin extenderla respecto de los contribuyentes que hayan podido intervenir en las actuaciones realizadas ante dicho organismo⁵¹. Aclaró la Procuradora que esto no se modificaría aun cuando la CFI decidiera que sí existe analogía puesto que, a tenor de lo establecido en el artículo 14, "*ello no favorecería automáticamente al contribuyente, dicho ello con independencia de que haya participado o no en los trámites llevados a cabo ante ella*"⁵².

Distinto es el voto de Maqueda quien, si bien propicia declarar improcedente el REX por falta de cuestión federal, entiende que la decisión de la CFI sella la posibilidad de perseguir la repetición del tributo por encontrarse en pugna con la ley de coparticipación, de modo que se configura un caso. Por ello, considera que "*el recurso extraordinario deducido en los términos del artículo 12 de la ley 23.548 –disposición sobre cuya validez no han existido cuestionamientos en autos– se dirige contra una decisión de la Comisión Federal de Impuestos que, al aplicar en el caso concreto el derecho contenido en la ley convenio, reguladora del régimen de coparticipación, y rechazar la impugnación del tributo local, ejerció funciones jurisdiccionales y puso solución definitiva a la controversia suscitada entre el contribuyente y la Municipalidad de la Ciudad de Rosario, sin que tal temperamento pueda revisarse por vía de acción o de recurso*" (confr. considerandos 9 y 10). Esta es, para el Ministro, la adecuada inteligencia del artículo 14 y la que mejor respeta el rol que las propias jurisdicciones adherentes al régimen pretendieron asignar al organismo de fiscalización y control en la ejecución del sistema de coordinación tributaria.

Como se ve, dos son las posturas respecto de la necesidad del contribuyente de contar con un pronunciamiento favorable de la CFI para hacerlo valer en la vía judicial competente⁵³, quienes entienden que ello no es necesario (y que incluso lo decidido por la CFI –si no le otorgó razón– no es obstáculo para que el contribuyente pueda probar que, en su caso concreto, sí existió analogía)⁵⁴ y aquellos que sostienen que, a fin de repeler o repetir, es necesario que los contribuyentes cuenten previamente con una decisión favorable de la Comisión Federal de Impuestos, sea instada por ellos o no⁵⁵. La mayoría del Tribunal se inclinó por la primera.

III.b.2) ¿Cuál tiene la provincia cuando se declara a su tributo local en pugna con la ley de coparticipación?

Aquí el tema se complejiza más aún, porque la provincia sí es parte de la ley convenio, sí sometió la resolución de las controversias del régimen a la decisión de ese órgano y sí será sancionada si no la cumple.

Esta situación alcanzó un nuevo estado de cosas con la sentencia dictada en la causa G.28.XLIII, "Gas Natural Ban SA", también del 18/6/13. Aquí se debatió si era formalmente admisible un recurso extraordinario interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la decisión de la Comisión Federal de Impuestos que había establecido que el artículo 36 de la ley local se encontraba en pugna con lo dispuesto por el artículo 22 de la ley convenio 23.966 pues, al establecer un incremento del 30% en la alícuota del Impues-

51 Es decir, que la ley de coparticipación no prevé ninguna consecuencia jurídica para los contribuyentes, ya que la actuación de la CFI se circumscribe a establecer la compatibilidad de la legislación tributaria local, con independencia de los casos concretos de aplicación a un determinado contribuyente. No se trata de un acto de contenido judicial que decida una controversia cierta y determinada entre litigantes.

52 El artículo 14 expresa que dichos particulares afectados podrán reclamar judicial o administrativamente la devolución del tributo pagado ante los respectivos fiscos, en la forma en que lo determine la legislación local pertinente e incluso sin necesidad de acudir a la CFI. En concordancia con ello, el inciso d), del artículo 11, al prever que los contribuyentes puedan solicitar la intervención de la Comisión Federal, aclara que ello es "*sin perjuicio de las obligaciones de aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes*".

53 Que, en principio, será la local acorde con la jurisprudencia actual (Fallos: 332:1007), salvo que se verifique algún supuesto de competencia federal.

54 En esta posición se sitúan Naveira y Revilla, quienes expresan que la CFI no tiene facultades para hacer mérito de las particularidades que puedan revestir los casos peculiares de tales o cuales contribuyentes, sino que su análisis se limita a la matriz técnica y jurídica del tributo y, por ello, al limitarse al análisis normativo de la gabela "*no hace cosa juzgada respecto de lo que pueda ocurrir con un contribuyente en particular*" (ob. cit. *supra* en nota 9, pág. 39).

55 La que una vez pronunciada por la CFI podrán aprovechar no solo quienes la provocaron, sino todo otro obligado por el tributo en crisis, que se encuentre en situación análoga a la que motivara la resolución.

to sobre los Ingresos Brutos aplicable a la actividad de industrialización y expendio de gas natural, había excedido el límite máximo del 3,5% acordado en la ley convenio 23.966⁵⁶.

La provincia interpuso recurso extraordinario que, contestado por Gas Natural Ban, fue concedido por el Comité Ejecutivo. En oportunidad de dictaminar, la Procuradora Fiscal (Dra. Monti) consideró que correspondía declarar formalmente admisible el recurso y confirmar la resolución apelada⁵⁷. Entendió que en este supuesto la resolución del Pleno de la CFI tenía carácter definitivo y le causaba un gravamen irreparable a la provincia⁵⁸. Sin embargo, el Tribunal se expidió en otro sentido. En efecto, en el voto de los Dres. Maqueda y Highton se destacó que: a) no resulta aplicable la doctrina del precedente "Provincia de Río Negro", ya que los planteos de la Provincia no exponen un conflicto entre ella y la Nación, que pueda encauzarse en un juicio originario ante la Corte; b) la decisión de la CFI afecta de manera directa a la provincia recurrente, de modo que al existir un agravio actual y concreto se configura un "caso"; c) lo resuelto por la CFI resulta definitivo, ya que dicho temperamento no puede revisarse por vía de acción o recurso alguno, y d) no obstante lo expuesto, los agravios planteados remiten al examen de las leyes convenio que, por aplicación del precedente de Fallos: 332:1007 ("Papel Misionero"), integran el derecho público local, de modo que la revisión de lo decidido resulta, en principio, ajena a la vía extraordinaria, sin que se advierta un supuesto de arbitrariedad⁵⁹. Por su parte, los jueces Fayt y Petracchi declararon improcedente el recurso en los términos del artículo 280 del CPCCN. A diferencia de ellos, los ministros Lorenzetti y Zaffaroni, en disidencia parcial, remitieron al dictamen de la Dra. Monti, declarando formalmente admisible el REX y confirmando la sentencia recurrida en cuanto al fondo.

Aun cuando no se abrió el recurso, se aprecian significativas diferencias con otros precedentes, ya que, expresamente, el Tribunal admite que hubo un caso/causa, donde la CFI ejerció funciones jurisdiccionales y puso solución definitiva a la controversia, sin que tal temperamento pueda revisarse por vía de acción o recurso⁶⁰.

Por otro lado, vista la cuestión desde el ángulo del contribuyente, cabe reiterar que, aun si lo resuelto por la CFI es favorable a su postura, deberá igualmente acudir a las vías judiciales pertinentes para repetir o repeler el tributo cuestionado. Y surge el interrogante, ¿podrá el tribunal –local o federal– apartarse de lo resuelto por la CFI en cuanto a la existencia de analogía? Obsérvese que si bien la situación parece similar –aunque inversa la suerte corrida por los litigantes– a la analizada en el punto anterior (en el que concluimos que los tribunales sí podían apartarse, en la controversia particular, de lo resuelto en la CFI respecto de la inexistencia de analogía) no hay aquí tan exacta equivalencia de los contrincantes, por cuanto no podemos pasar por alto que, más allá de la contienda puntual con el contribuyente, para la provincia⁶¹ sí es definitiva la decisión en cuanto al régimen en general –controversia entre fiscos– y deberá derogar el tributo declarado en pugna⁶². Es decir, si bien el contribuyente no tendrá un derecho adquirido que pueda hacer valer frente a la provincia, no se trata de la injerencia que pueda o no tener la decisión de la CFI sobre este proceso particular, sino que esa decisión, para la jurisdicción –que sí es parte de la ley convenio– es definitiva, zanja la contienda entre fiscos (supervisión)⁶³ y deberá ser acatada, con

56 En el segundo párrafo del artículo 21 de la ley se dejó sentado que se trataba de un "régimen especial" de distribución, en los términos del artículo 2, inciso b), de la ley 23.548.

57 Para resolver la posible contradicción que se presentaba en cuanto el contribuyente era quien contestó el traslado del REX interpuesto por la provincia y, sin embargo, como vimos en "Central Térmica", no podía ser considerado "parte" de la ley convenio ni las decisiones de la CFI son definitivas a su respecto, el dictamen aclara que procede el recurso "con independencia de la actuación que le cupo en este expediente a la firma contribuyente".

58 Para fundar esa decisión señaló que "*en estas actuaciones se ha dictado un pronunciamiento de condena contra la Provincia de Buenos Aires, que zanja una controversia cierta y determinada entre ella y el resto de las jurisdicciones signatarias del sistema de coparticipación. A consecuencia de él, dicha provincia está obligada, en los términos del artículo 12 de la ley 23.548, a modificar el ya referido incremento en las alícuotas del impuesto sobre los ingresos brutos dispuesto por su ley 12.727 y, si no cumpliera tal obligación sufriría la detacción de los importes que le correspondan sobre lo producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado.*"

59 A pesar de la improcedencia formal, al afirmar que en el caso lo decidido por la Comisión Federal de Impuestos "no resulta pasible de tacha alguna" se deja abierta la posibilidad de una solución distinta en aquellos casos en que exista arbitrariedad como causal que supla la falta de cuestión federal.

60 Considerando 10 del voto de los Dra. Highton y el Dr. Maqueda.

61 Que no es un mero denunciante en el procedimiento como el contribuyente y que sí es parte de la ley convenio.

62 Artículo 9, inciso e), de la ley 23.548.

63 Contra ella, la ley solo admite el REX (artículo 12).

independencia de las acciones individuales que siga el contribuyente⁶⁴. Del carácter de tercero –denunciante– que reviste el contribuyente en el procedimiento ante la CFI, se deriva la consecuencia lógica de que pueda “replantear” la cuestión aun cuando la CFI no le haya dado la razón pero idéntica conclusión no puede extraerse de la situación de la provincia⁶⁵. Con las reservas procesales de cada caso, podría sostenerse que ningún fisco puede beneficiarse de la violación a las normas pactadas de armonización y deberá reintegrar los importes recibidos⁶⁶, conforme la decisión del organismo al que sometió la resolución de las controversias del régimen al momento de adherir a él.

III.b.3) Y en estos dos supuestos [III.b.1) y III.b.2)], ¿cómo juega la Nación, en tanto parte del sistema y con interés en su estricto cumplimiento? ¿Y el resto de las provincias? ¿Qué recursos tendrían en cada caso?

En el primer supuesto, al decidir la CFI que no hay analogía, la provincia no tendrá un agravio actual y concreto para recurrir, en tanto que el contribuyente deberá transitar, con suerte dispar, el camino trazado en el § III.b.1). Ahora bien, podría pensarse en este caso que el resto de las “partes” del convenio (Nación y provincias) tuvieran interés en la contienda y quisieran impugnar la decisión; ¿tendrán recurso? Habrá que analizar si tuvieron alguna intervención en el proceso sustanciado ante la CFI y, como sostienen Naveira y Revilla⁶⁷, “evaluar si pueden tener algún agravio que les permita articular la vía del recurso extraordinario”⁶⁸. Por su parte, en el caso visto en el § III.b.2), es decir, cuando el tributo se declara análogo, el resto de las provincias y la Nación no tendrán agravio concreto y actual.

III.b.4) ¿Qué pasa si el tributo declarado análogo es municipal? ¿Tiene legitimación el municipio para impugnar la decisión de la CFI? ¿Se le puede retener la coparticipación a una provincia si un municipio incumple con una resolución de la CFI?

En cuanto a la primera pregunta y si bien el tema no fue objeto de los pronunciamientos comentados, hay varias respuestas que intentaré extraer de ellos a fin de examinar la procedencia formal del remedio federal. Cabe señalar de entrada que, aun cuando el municipio sea considerado un tercero⁶⁹, la cuestión exhibe matices distintos ya que, a diferencia de lo que sucede cuando es el contribuyente el que articula el recurso, la decisión de la CFI sí traerá consecuencias –aunque sean indirectas– para el municipio porque si bien la provincia cargará con la consecuencia directa y principal si no acata la decisión (suspensión de la coparticipación) no podemos pasar por alto que ella estará obligada también a “suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de esta ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos”⁷⁰. A su vez, el análisis se vuelve particularmente interesante en aquellos casos en que la interposición del remedio federal por el municipio no fue acompañada de un planteo en igual sentido por parte de la provincia, es decir, que el municipio que había revestido la calidad de coadyuvante⁷¹ en el proceso ante la CFI interpone en soledad el recurso.

64 Naveira y Revilla, si bien aclaran que la decisión de la CFI no hace cosa juzgada ni confiere un derecho adquirido que el contribuyente pueda hacer valer frente a la provincia o el municipio (toda vez que no ha sido parte del procedimiento, sino que su rol ante ella es de un mero denunciante), advierten que “Podría decirse, con las reservas del caso y en términos amplios, que el efecto de ese pronunciamiento se extiende ‘erga omnes’, debido a su carácter abstracto y abarcador del análisis meramente normativo del asunto” (ob. cit. en nota 9, pág. 37).

65 Una interpretación diferente, que le permita a la provincia replantear la cuestión –en especial el análisis normativo que efectuó la CFI– en sede administrativa o judicial local –o federal– implicaría enervar tal firmeza, permitiendo que la provincia revise por esa vía lo que ya a su respecto estaba firme.

66 Cfr. en sentido coincidente la resolución del Comité Ejecutivo 359/06.

67 Ob. cit. *ut supra* en nota 9, pág. 37.

68 Igualmente, en razón de las partes (Nación vs. Provincia, o Provincia vs. Provincia), les quedará siempre la vía de la instancia originaria para cuestionar el tributo que se considera contrario al régimen. Puede citarse, como ejemplo, el caso de la “tasa vial” establecida por la provincia de Córdoba (ley local 10.081) donde el Estado Nacional interpuso demanda en esa instancia (confr. dictamen de la PGN en la causa E.281.XLVIII).

69 Naveira y Revilla sostienen que “La inexistencia de sanción directa en el régimen de la ley 23.548 para el municipio incumplidor se alza, en nuestro parecer, como un óbice insalvable para el reconocimiento de su carácter de parte en los procedimientos” (ob. cit. *ut supra* en nota 9, pág. 38).

70 Artículo 9, inciso f), de la ley 23.548.

71 Que, como tal, solo está llamado a contribuir, asistir o ayudar el planteo o la petición de la parte.

so extraordinario contra la decisión del organismo, que le es adversa. Aquí sí entra a jugar de manera relevante la circunstancia de “no ser parte” de la ley convenio, lo que parece alzarse como obstáculo a la procedencia formal del REX, incluso para el propio Comité Ejecutivo que, en alguna ocasión, ha señalado “...a diferencia de lo que venía ocurriendo en el expediente –contestación de la demanda y recurso de revisión para ante el Plenario– la articulación por la municipalidad de la apelación extraordinaria se exhibe huérfana por falta de un planteo en igual sentido de parte de la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires”⁷². No obstante efectuar esas consideraciones, concedió el recurso, el cual fue desestimado por el máximo tribunal por falta de fundamentación autónoma⁷³.

A su vez, en cuanto al requisito de “sentencia definitiva” cabe preguntarse, ¿la relación entre el fisco municipal y el contribuyente se rige por la ley 23.548? Como vimos, si bien el contribuyente está amparado por la prohibición de analogía y facultado para denunciar su transgresión, la CFI solo emitirá un pronunciamiento jurisdiccional de carácter genérico⁷⁴ sin expedirse sobre las probanzas ni los casos particulares de aplicación⁷⁵. Resulta pertinente traer aquí lo dicho en el § III.b.1) acerca de la posibilidad de que la cuestión llevada a la Comisión Federal de Impuestos esté también sometida a decisión de los tribunales competentes⁷⁶. Por otro lado, tampoco puede desatenderse, a los fines de evaluar la configuración del requisito del agravio “*concreto, actual y no meramente conjetal*”, que la consecuencia directa recaerá, no sobre el municipio, sino sobre la provincia que, de no acatar la decisión de la CFI, verá suspendida su coparticipación.

Con relación a esto último, que se vincula con la pregunta de si es justa la sanción que cae sobre la provincia en el caso de que el tributo análogo sea el municipal, entiendo que ello es una derivación lógica del ordenamiento federal y que la provincia tendrá herramientas, además de la suspensión de la coparticipación al municipio, para compelirlo al cumplimiento de lo decidido por la CFI. Incluso hay autores que consideran que son los municipios –y no las provincias– los grandes perjudicados del sistema⁷⁷.

IV. CONCLUSIONES

La exposición buscó articular, por un lado, los problemas que pueden presentarse en la aplicación del régimen de coparticipación –y que demandan la necesidad de su revisión judicial por encontrarse en juego nada menos que el federalismo fiscal– y por otro, los requisitos que, tradicional e históricamente, la Corte Suprema de Justicia Nacional ha exigido para acceder a su jurisdicción apelada por la vía del recurso extraordinario (y que la han llevado en distintos momentos a negar su procedencia formal en el tema que nos ocupa, a pesar de la letra del artículo 12 de la ley 23.548).

Como vimos, la jurisprudencia en la materia era oscilante y no existía una divisoria nítida, habiéndose negado en algunos pronunciamientos el recurso a los contribuyentes por entenderse que solo estaba disponible para los fiscales⁷⁸, a pesar de lo cual en otros casos, aun sin sostenerlo expresamente, sí se los había concedido⁷⁹. En otros, el REX se denegó –cualquiera que fuese quien lo interponía– por no tratarse de caso o causa o de una sentencia judicial de un tribunal de justicia.

72 Resolución del Comité Ejecutivo 108/95: http://www.cfi.gov.ar/%5Cdocs%5Cresoluciones%5Cejecutivo%5Cr_c_e_n_108_1995.pdf [consultada el 22/6/16].

73 C.468.XXXI, “Cámara de Fabricantes de Almidones, Glucosas, Derivados y Afines s/Demanda contra el Municipio de la Ciudad de Chacabuco (Pcia. de Bs. As.)”, sentencia del 7/8/97.

74 Naveira y Revilla, ob. cit. *ut supra* en nota 9, pág. 37.

75 Sin perjuicio de ello, la OP prevé la posibilidad de que se abra a prueba el expediente (artículo 15).

76 Cfr. resolución de Comité Ejecutivo 362/06, dictada el 20/12/06 en el expediente 575/03.

77 Berteau entiende que existe una notoria asimetría o desequilibrio entre las obligaciones y los derechos de los municipios en el régimen de coparticipación federal de impuestos. Señala el autor que estos tienen todas las obligaciones a su cargo, en virtud del compromiso asumido por las respectivas provincias al adherir lisa y llanamente a la ley convenio, y solo el derecho de reclamar, por la vía judicial ordinaria, el cumplimiento de la obligación impuesta en el inciso g) del artículo 9. Pone el acento entonces en las mayores consecuencias que emanan del incumplimiento municipal, refiriendo: a) el incumplimiento provincial de la cláusula de no analogía trae como consecuencia la retención de la coparticipación federal a la Provincia; b) el incumplimiento de cualquier obligación municipal trae como consecuencia la retención, no solo de la distribución proveniente de la ley 23.548, sino también de los tributos provinciales que se hubieran acordado o establecido (Berteau, Aníbal, ob. cit. en nota 7).

78 Fallos: 183:160, 185:140, 242:280, 302:150, entre otros.

79 Fallos: 300:1085 y 1136.

El estado del arte en la jurisprudencia del máximo tribunal alcanzó entonces una nueva etapa el 18 de junio de 2013 con el dictado de las seis sentencias reseñadas que han importado, por un lado, una clara distinción de los supuestos que pueden presentarse –cuando el recurso lo interpone el contribuyente o cuando lo hace alguno de los fiscos contratantes– y, por otro, han modificado viejos precedentes en cuanto a la suficiencia de los requisitos de caso/causa, sentencia judicial, tribunal de justicia, etc.

En efecto, de un rápido relevamiento de la evolución jurisprudencial y aun cuando ciertas situaciones permanezcan irresolubles, las certezas son mayores que años atrás y se respondieron los siguientes interrogantes:

¿El requisito del tribunal de justicia se considera satisfecho? A la luz de la doctrina que se desprende de G.28.XLIII ("Gas Ban") este óbice se encontraría superado.

¿Qué pasa con la exigencia del caso/causa en los términos de los artículos 116 y 117 de la CN? También aparece superado conforme la doctrina del precedente arriba citado y siempre que quien recurra sea una de los fiscos contratantes que, de no cumplir con la decisión de la CFI, cargará con una consecuencia jurídica directa.

¿En qué casos la decisión de la CFI puede considerarse asimilable al requisito de "sentencia definitiva"? También en el caso visto en el § III.b.2) ("Gas Ban"), ya que el artículo 12 de la ley es claro en cuanto a la "obligatoriedad" de las decisiones de la CFI para la Nación y las provincias que hayan intervenido en la causa.

¿Cómo juega el requisito de la cuestión federal? Para la mayoría (voto de los ministros Highton de Nolasco y Maqueda), la cuestión hace parte del derecho público local (doctrina Fallos: 332:1007) y no hay cuestión federal, en tanto para los Dres. Lorenzetti y Zaffaroni, que remitieron al dictamen de la PGN, sí la hay⁸⁰.

Por otro lado, en los casos en que la controversia se entable entre Nación y provincias, la instancia originaria de la CSJN, con sus notas distintivas de imposibilidad de ser ampliada, restringida o modificada por ley o poder alguno, será la encargada de dirimirla, aun si previamente la cuestión se sometió a la decisión de la CFI y con independencia del debate acerca de la competencia de este organismo para decidir al respecto.

A su vez, en el supuesto de analogía, cuando al contribuyente que haya sometido la cuestión a la CFI la decisión le haya sido adversa, ello no será definitivo ni hará cosa juzgada a su respecto –lo cual impide su revisión judicial por la vía del REX– y, por esa misma razón, no será obstáculo para plantear en sede judicial –local en principio, salvo que se presente un supuesto de competencia federal– sus argumentos y demostrar la improcedencia del tributo⁸¹. Por otro lado, si lo resuelto por la CFI es favorable a su pretensión, deberá igualmente acudir a las vías judiciales pertinentes para repetir o repeler el tributo cuestionado. En ese caso, considero que, aun cuando el contribuyente no tenga un derecho adquirido frente a la jurisdicción, ningún fisco puede beneficiarse de la violación al régimen al que adhirieron.

En cuanto a la provincia, si la resolución del pleno de la CFI determina que hay violación al régimen, esta sentencia será definitiva para la jurisdicción, no pudiendo revisarse por otro tribunal y, por ello, procederá el remedio federal si existe arbitrariedad o gravedad institucional que permitan sortear el óbice de la falta de cuestión federal para la mayoría del Tribunal. De "Gas Ban" queda claro que se han superado obstáculos formales y que, a excepción de la falta de cuestión federal, se encuentran reunidos los demás recaudos. A diferencia de ello, si la resolución de la CFI fue favorable a la jurisdicción demandada, deberá estudiarse qué revisión le compete a las demás provincias o a la Nación con sustento en la intervención que tuvieron en el proceso y en el agravio que la decisión pueda generarles⁸².

Y, de cara a una futura –aunque incierta, a la luz de los 20 años de mora– sanción de la ley de coparticipación federal, pensar si la solución definitiva podría acaso venir de la pluma del legislador. ¿Qué camino podría tomar? Aun cuando podría pensarse en algún recurso directo ante una Cámara, considero que

80 En sentido coincidente, en Fallos: 332:1007, ambos ministros habían mantenido la doctrina de Fallos: 324:4226 ("El Cóndor").

81 Coincido con Naveira y Revilla (ob. cit., pág. 38) en cuanto a que el contribuyente podrá probar que, en el caso concreto y a su respecto, el tributo transgrede el régimen.

82 Además de la posibilidad de discutir la cuestión en instancia originaria por razón de las partes.

el recurso extraordinario, en su carácter de guardián de la supremacía constitucional⁸³, es el instrumento adecuado para la revisión de estas decisiones que involucran aspectos esenciales del federalismo de concertación y atinentes a la Nación y a las 24 jurisdicciones⁸⁴. Sostiene Casás que resulta indiscutible la oportunidad, mérito y conveniencia de que la CSJN actúe como instancia revisora –de existir caso federal o arbitrariedad– de las decisiones definitivas del plenario de la CFI⁸⁵.

La génesis y la idiosincrasia de este recurso nos muestran también sus heterodoxias y nos alientan a pensar, sin ánimo de efectuar una prognosis, en distintas soluciones. Tenemos normas y tenemos interpretaciones y, en ese diálogo permanente entre la pluma del legislador –al reglar la competencia apelada de CSJN de conformidad con los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional– y la interpretación que efectúa el Tribunal, de su instancia extraordinaria, hay una retroalimentación que puede llevar, en el futuro, a una redacción más precisa de su intervención de la que actualmente se encuentra en la letra del artículo 12 de la ley de coparticipación vigente⁸⁶. Por ello y para evitar las dificultades interpretativas que se han suscitado con relación a este texto, redactarlo de forma más clara y contundente, siempre de conformidad con la primera parte del artículo 117 de la Constitución que dispone que *“la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación, según las reglas y excepciones que prescribe el Congreso”*⁸⁷.

BIBLIOGRAFÍA

- Bertea, Aníbal Oscar, “Comisión Federal de Impuestos: funciones y procedimiento”, en Naveira de Casanova, Gustavo J. (coordinador), *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, págs. 61 a 87.
- Bulit Goñi, Enrique, “Sobre la revisión judicial directa de las resoluciones finales de las comisiones Arbitral y Federal de Impuestos”, en Naveira de Casanova, Gustavo J. (coordinador), *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, págs. 103 a 118.
- Bulit Goñi, *Constitución Nacional y Tributación Local*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009.
- Casás, José Osvaldo, “La Comisión Federal de Impuestos. Recurribilidad de las decisiones de su plenario por recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, *La Ley*, 1995-B, págs. 1005 a 1021.
- Casás, José Osvaldo, “Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la Ley de Coparticipación Tributaria”, en Casás, Jose O. (coordinador), *Derecho Tributario Municipal*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, págs. 19 a 73.
- Casás, José Osvaldo, “Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina”, en *Derecho Fiscal*, T. XLV, 1988, págs. 206 a 211.
- Lugones, Narciso, *Recurso Extraordinario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2002, pág. 18.
- Naveira, Gustavo J. y Revilla, Pablo M., “El recurso extraordinario federal ante las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos”, en *Revista Derecho Fiscal*, noviembre-diciembre de 2008, págs. 25 a 50.
- Naveira de Casanova, Gustavo J., “Competencias tributarias de los municipios”, en Casás, Jose O. (coordinador), *Derecho Tributario Municipal*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, págs. 75 a 125.

83 Supremacía que debe entenderse en términos de principios (disposiciones) constitucionales que pueden ser desconocidos tanto por autoridades locales como federales.

84 Ver en sentido contrario, *Fallos*: 247:646 (Fernández Arias, Elena c/Poggio, José).

85 Ello así, ya que integran el organismo representantes de todos los fiscos y se traduciría en una mayor garantía para el contribuyente (Casás, José O., ob. cit. *ut supra* nota 34, pág. 1020).

86 Que dispone que procederá el recurso extraordinario *“con arreglo…”*

87 Esto podría justificarse situándonos, no ya en el fundamento constitucional, sino en un enfoque “legal” de la jurisdicción por apelación de la Corte (ver Lugones, Narciso, *Recurso Extraordinario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2002, pág. 18).

LAS DECISIONES DE LOS ORGANISMOS INTRAFEDERALES O INTERJURISDICCIONALES. SU NATURALEZA, SUS EFECTOS Y SU REVISIÓN JUDICIAL

LUIS F. LOZANO

RESUMEN DE LA EXPOSICIÓN

Agradezco mucho la invitación que me ha sido cursada para intervenir en estas terceras jornadas. Realmente me parece muy auspicioso que toquemos un tema tan importante para todas las provincias y la CABA, y para los contribuyentes, cuyos derechos no están tan resguardados como es deseable y sería posible en un sistema que funcionara con mayor fluidez. Voy a tratar de contestar, entonces, las directivas del relator del panel en que me toca intervenir.

El primer punto es el relativo a cuál es la naturaleza jurídica de los actos que emiten la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria a propósito de los llamados casos concretos que le son presentados por los contribuyentes. En verdad, uno puede tener la fuerte tendencia a pensar que está ejecutando, más allá de no ser un órgano judicial, una función jurisdiccional. Por dos razones, la primera de ellas porque se trata de un pronunciamiento en un caso concreto, lo cual evoca rápidamente al artículo 116 de la Constitución Nacional y los respectivos de las constituciones provinciales. La segunda es porque cuando discurren acerca de la interpretación de las normas del convenio, las facultades de ambas comisiones son altamente regladas, de manera tal que su aplicación tiene un parecido sensible con lo que hacen los jueces.

Sin embargo, esto no la convierte en función jurisdiccional. En cuanto al primer punto, aquí no hay un pronunciamiento acerca del caso, sino acerca de cuál es la interpretación de la regla del convenio multilateral aplicable al caso. Pero el caso consiste en muchos otros aspectos, como la validez del acto de determinación o la liquidación. Hay muchos aspectos que no pueden ser tratados por las comisiones. Tampoco pueden las comisiones pronunciarse salvo con un alcance general. Es absolutamente incomprendible que los fiscales dentro del convenio no cumplan con la interpretación de estos órganos.

Este es el motivo por el cual la CSJN no ha admitido el recurso extraordinario como modo para revisar estos pronunciamientos. Pero no son los únicos. También está, básicamente, la idea de que no son pronunciamientos definitivos, por lo que acabo de decir, o sea, porque no se pronuncian sobre todos los aspectos del conflicto, porque no se trata de un órgano judicial (la CSJN no puede intervenir en jurisdicción originaria), y porque no sería revisión judicial suficiente en los términos del precedente de *Fallos 247:646, "Fernández Arías"*, toda vez que no son revisables por esta vía la totalidad de las conclusiones de hecho y derecho que constituyen parte del pronunciamiento. No solamente no hay posibilidad de pronunciarse sobre todo, sino que las cuestiones de derecho deberían ser de derecho local, porque ni las normas que aplica son federales ni la comisión puede pronunciarse acerca de su constitucionalidad. De manera que, por este lado, la revisión es inadmisible.

Para redondear la idea del ejercicio de la función administrativa, conviene señalar que la Comisión Arbitral y la Plenaria están concebidas como una manera de formular con mayor precisión el alcance de las reglas a que se sujetan todos los fiscales. Con mayor precisión quiere decir de manera tan general como las normas interpretadas. Sería inconcebible que los fiscales estuvieran dispuestos a que la solución del "caso concreto" no fuera la misma que deban aplicar en todos los otros casos concretos. No aplicarla como regla general, esto es, como una formulación más precisa del convenio, inducida por el caso concreto, pero no limitada a él, sería disfuncional para el manejo del convenio multilateral. De hecho, el reglamento prevé la participación de todos los fiscales que quieran incorporarse a la discusión. No está pensando que los fiscales nombran solamente a los que deciden, sino que se puedan incorporar al debate. No solo oyen y resuelven sino que pueden argumentar, porque la decisión será aplicable a todos.

Alguien se podría preguntar cuál es la importancia de que se hable de "caso concreto". La importancia es la de la denuncia. El contribuyente que puede mostrar un caso concreto estimula por esa vía el pronunciamiento del órgano que reúne a los fiscales. Esto podría ocurrir, también, abriendo la posibilidad de denunciar a cualquier persona meramente interesada en la legalidad, pero esto abre la posibilidad de que muchas personas no interesadas o sin interés concreto estimulen pronunciamientos que los fiscales

no quieren emitir, y, más aún, la promoción de debates inconducentes, inútiles. Desde luego, a falta de un contribuyente con "caso concreto" existe la posibilidad de la consulta formulada por los fiscales que integran el convenio. Esta consulta viene calificada por el interés manifiesto del consultante.

Luego viene una pregunta que me parece sumamente importante contestar: ¿cuál es el efecto que produce la comunicación que el contribuyente debe realizar al fisco que intenta llevar adelante un cuestionamiento a su modo de liquidar el impuesto, por entender que la distribución de la capacidad contributiva respecto de otros fiscales está mal interpretada por el contribuyente? Esto no se responde mirando el convenio, sino mirando la legislación local. Si ella dice que esto suspende procesos locales de otro modo expeditos, entonces suspende, si dice que no, no. De manera tal que la comunicación prevista en el artículo 4 de la resolución 1008, no tiene efectos previstos allí, sino que puede tenerlos en la legislación local.

La legislación local tampoco puede ser caprichosa respecto de esos efectos. El mejor cumplimiento del acuerdo, que es en definitiva un tratado interprovincial, supone no obrar en contra de lo pactado, y ello implica no llevar adelante la ejecución cuando puede esperarse un pronunciamiento a breve término de la Comisión Arbitral. Esto precisa que la Comisión se pronuncie a breve término, caso contrario, el incumplimiento del pacto no provendría solo del fisco que quiere seguir adelante la ejecución, sino de los demás vinculados por el Convenio. Esto supone que habría que aceptar los mecanismos en la Comisión y generar suspensiones de la ejecución en algún término en el cual razonablemente la comisión pueda pronunciarse.

¿Subsiste la vía de discusión local, y puede seguir siendo llevado adelante el debate local de legitimidad y cuantía del tributo más allá de lo que dije acerca de la ejecución? El problema es de normativa local, pero vale la pena tener en cuenta estos aspectos: la normativa local debería ser una normativa práctica que dé la posibilidad de mantener el debate acerca de lo que no puede ser sometido a la Comisión, en paralelo con aquello que puede ser sometido. El propósito es arribar con la mayor celeridad pero también con serenidad en el debate, hasta llegar a una solución global que abarque aspectos de la Comisión y del fisco local. Lo dicho sugiere que la legislación local debería hacerse cargo de esto en términos prácticos. Por supuesto, aun la aplicación del Convenio puede llevar a debates que no son propios de la Comisión. Podría haber cuestionamientos de índole constitucional o de alguna especie de las que no están consideradas dentro de la Comisión, y esto puede hacer que sea difícil distinguir qué se debate en un lugar o el otro. Lo que está claro es que los fiscales locales tienen que soportar las decisiones de los jueces locales, que son consecuencia de las reglas procesales que las provincias se autoimponen.

Otra cuestión es si el contribuyente puede invocar la decisión de la Comisión localmente. Ciertamente, este es el propósito del tratado, aunque la letra del tratado no sea tan clara como debería. Sin embargo, parece ser la mejor interpretación del tratado, pueden invocarla en la medida que los beneficie.

Un problema que se ha suscitado y ha sido examinado por el tribunal en que me desempeño es si acudir a la vía de la Comisión Arbitral implica una renuncia a la vía local. Esto es un problema que se resuelve localmente, pero, por lo pronto, no está resuelto en nuestra jurisdicción y, en general, tampoco en las demás jurisdicciones. Parece razonable que la vía se pueda mantener a condición de que el juez se atenga a lo que, en sede arbitral, ha quedado resuelto en contra del fisco.

También que observe con cuidado lo que está haciendo cuando su decisión difiere de la Comisión y es a favor del contribuyente; porque, si bien es cierto que los contribuyentes no pueden quedar desamparados, no lo es menos que una divergencia de esta índole, si bien no es una violación del tratado (los estados locales pueden por la vía que fuere, la de la administración fiscal o la del servicio de justicia, dejar fuera de la tributación una determinada capacidad contributiva; es un problema de cada estado local). Pero parece muy dísculo que esto proviniera de decisiones judiciales contrarias a la comisión arbitral.

Hay un punto final que, según mi parecer, conviene tratar, y que no es exactamente de los que trae el relator, pero creo que habría que incluirlo. El Protocolo Adicional, es decir, los dos artículos introducidos por el artículo 1 del protocolo adicional tienden a que se genere un mecanismo operativo para que lo que va a dejar de estar alcanzado en una jurisdicción y será alcanzado en otra tenga un desplazamiento rápido. Esto es en bien de los fiscales y del contribuyente y es indudablemente deseable en bien de la justa distribución de la presión tributaria. Yo creo, sin embargo, que el mecanismo actual no es suficiente para tal propósito y creo que habría que complementarlo dando alguna potestad al contribuyente de ser el que impulsa de un modo eficaz la obtención de un título de crédito (en sentido técnico) para poder aplicar a la cancelación de la deuda. La imagen que tengo es que esto se debería buscar por la vía de facilitar la presentación de declaraciones juradas que quedaran aprobadas de modo *ficto*, por el transcurso del

tiempo, que pudieran ser presentadas al fisco al cual se debe abonar y que fueran tomadas por este como cancelaciones de su crédito y empleadas en algún *clearing* entre las distintas jurisdicciones. Esto puede ser administrado por alguno de los órganos que crea el convenio multilateral, y de lo contrario, no parece muy difícil habilitar una oficina a propósito de esto.

Si alguien preguntara cuál es la estabilidad que, para la solución del caso, genera el pronunciamiento de la Comisión Arbitral, yo diría ninguna. Sé que la declaración es fuerte, pero si uno concibe el pronunciamiento de la Comisión Arbitral como la formulación de una regla interpretativa de alcance general, esto es definitivamente cierto. En primer lugar, porque no es fruto de un acto jurisdiccional, por lo que no hay cosa juzgada judicial. En segundo lugar, aunque se lo conciba como función administrativa, no es un acto administrativo, porque no resuelve el problema del caso concreto que aqueja al contribuyente, sino que formula una regla de carácter general. Ni la Constitución Nacional ni las Constituciones locales dan derecho adquirido al mantenimiento de una regla general.

La prueba ácida estaría dada por el supuesto en el cual un contribuyente consigue la emisión de un parecer de la Comisión Arbitral favorable a su postura y antes de que quede definido el debate en la sede local, se encuentra con una modificación del criterio de la Comisión Arbitral en sentido contrario. Esto no parecerá usual, pero es posible, y si ocurriera, se acabaría su posibilidad de invocar, en el pronunciamiento local, la regla originariamente concebida por la Comisión. Esto no es ni más ni menos que la manifestación de que no hay un derecho adquirido. Por supuesto, es una hipótesis extremadamente rara, y la más concebible es la opuesta: que si un contribuyente obtiene un parecer favorable o la emisión de una regla general favorable a su interés, podrá invocarla en sede local, y los jueces deberían cumplirla para no poner al estado local en situación de estar violando el pacto interjurisdiccional.

Una pregunta que válidamente formulada es si puede el juez local apartarse del criterio emitido por la Comisión. Aquí, la respuesta parece bastante clara. En primer término, hay que preguntarse qué quiere decir apartarse. Si la Comisión Arbitral dice que las reglas del Convenio le dan facultad al fisco que quiere gravar al contribuyente para tomar esa parte de su capacidad contributiva, pero el juez local entiende que las leyes locales no captan esa capacidad –es decir, no gravan–, el juez hace lugar a la pretensión del contribuyente pero no está poniéndose en contra del pacto. El problema más complicado es cuando ocurre al revés, cuando la Comisión Arbitral dice: esto no puede ser gravado, y el juez insiste en que el contribuyente está sujeto a pagar por eso que la Comisión estima no alcanzable. El problema aquí, en todo caso, está en que el juez, unido obviamente al fisco local (que muchas veces obra vía agentes de jerarquías menores), está llevando al estado a incumplir. La corrección tiene que estar dada por las normas locales o tendrá que haber una represalia de los demás fiscos que obliguen a este a hacer los reacomodamientos necesarios en su derecho interno para que pueda ponerse en regla respecto de las normas del convenio multilateral.

LA REVISIÓN JUDICIAL DE LAS DECISIONES DE LOS ORGANISMOS DE APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL IMPULSADAS A INSTANCIAS DE LOS FISCOS ADHERENTES¹

SANDRA P. MARUCCIO

I. INTRODUCCIÓN

Inicialmente quiero manifestar mi reconocimiento a las autoridades de estas Jornadas de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales por elegir como sede a la ciudad de La Plata e invitarme a participar en ellas.

En cuanto al enfoque del tema, señalo que se relaciona con la arista del mismo desde la cual me he vinculado, inicialmente a través del Ministerio de Economía, participando de las cuestiones atinentes a la Comisión Federal de Impuestos y en ese marco, indirectamente, al Convenio Multilateral²; en la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) en la aplicación del mismo y también en el desenvolvimiento de los casos concretos en sus Organismos de Aplicación, tanto la Comisión Arbitral como el Plenario de Representantes.

Si bien dicho enfoque responde a una mirada desde el lado del Fisco, por así definirla, las consideraciones que formulo no trasmitten el criterio de la Provincia, ni de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral. Además estimo importante señalar que todo abordaje que intente acceder al conocimiento integral de un tema no admite como técnica la parcialización del análisis o, lo que sería lo mismo para este caso, su abordaje unilateral.

II. LOS ORGANISMOS DE APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL. FUNCIONES

La cuestión bajo tratamiento tiene su causa y origen en una particularidad que presenta el Convenio Multilateral, que es la de contar con sus propios Organismos de Aplicación, que son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.

La Comisión Arbitral (integrada por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; la Provincia de Buenos Aires y cinco representantes zonales) ejerce funciones normativas e interpretativas; administrativas; en materia presupuestaria y además, cuenta con atribuciones para resolver casos concretos que se someten a su consideración, originados con motivo de la aplicación del Convenio Multilateral. El inciso b) del artículo 24, entre sus atribuciones, le asigna la de *"resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del convenio en los casos concretos"* y también establece que *"las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto"*.

La Comisión Plenaria está integrada por todas las jurisdicciones signatarias del Convenio Multilateral. También cumple funciones normativas, presupuestarias y específicamente, el artículo 17, inciso e), del Convenio Multilateral, le acuerda la de resolver los Recursos de Apelación deducidos contra decisiones de la Comisión Arbitral. El artículo 22 del Reglamento Procesal (resolución general del Plenario 32/15) dispone que la decisión que recaiga en tales supuestos será *"definitiva ante el Organismo"*³.

A partir de la resolución de casos concretos y de la obligatoriedad de esas resoluciones y su carácter definitivo en dicha sede, que predica el texto citado, surge el interrogante sobre la admisión o no de una vía judicial de revisión.

El título del presente preanuncia la posición asumida al respecto, puesto que parte de la premisa de que esa revisión es posible. La cuestión es si ello es así a instancias de los contribuyentes exclusivamente, o también a instancias de los Fiscos.

1 Sobre la base del artículo contenido en el libro *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local en homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi*, Ed. Ad-Hoc, págs. 475/487.

2 Artículo 9, inciso d), de la ley 23548.

3 El artículo 31 del Reglamento Procesal prevé la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación siempre que no se oponga al Convenio Multilateral.

III. CRITERIOS SOBRE LA REVISIÓN JUDICIAL INSTADA POR LOS FISCOS COMPRENDIDOS EN EL CONVENIO MULTILATERAL

Surgió frente a las distintas vías judiciales intentadas por los contribuyentes, para obtener en el ámbito judicial la revisión de decisiones adoptadas por los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral en el marco de casos concretos llevados por los mismos a su intervención, una frondosa casuística, acompañada por diversas interpretaciones tanto en el plano doctrinario como jurisprudencial.

En general, se ha reconocido esa posibilidad cuando es un contribuyente el que quiere cuestionar la determinación practicada por un Fisco adherido. Aunque no existe la misma uniformidad de criterios sobre la vía e instancia de control judicial que debe impulsarse para la revisión de las decisiones adoptadas.

Se ha sostenido que se deben someter, no optativa, sino necesariamente, su planteo a la decisión de tales Organismos, porque solo de esa manera se asegura una solución que sea oponible y definitiva frente a todas las jurisdicciones; y que la revisión judicial para poder alcanzar esa efectividad generalizada debe canalizarse necesariamente ante la Corte Suprema de Justicia a través del Recurso Extraordinario Federal –dictamen de Procuración, causa “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones (Recurso Extraordinario)”, 29/7/09–.

También se ha argumentado que *correspondería actuar ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación en instancia originaria por la calidad de una de las partes de la contienda, por estar involucradas las jurisdicciones adheridas y por el carácter intrafederal de las normas en juego* (Schreginger, Marcelo J., “Control judicial suficiente en materia tributaria. Efectivo acceso a la justicia frente a las decisiones de órganos administrativos interjurisdiccionales”, 2005, SJA, 3/8/05; JA, 2005-III-1006)⁴.

No obstante estas posiciones, el Máximo Tribunal de Justicia, en una sucesión de pronunciamientos que tuvieron lugar especialmente en el mes de mayo del año 2013, tras reiterar que el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local, carácter que resulta extensivo, en principio, al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación –Comisión Arbitral y Comisión Plenaria– a través del dictado de resoluciones que establecen el alcance de las cláusulas del citado Convenio, concluyó que la revisión de tales decisiones debe ser sometida a los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior del Máximo Tribunal, en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso (“Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones” (M.921.XLII, REX, 14/5/13); “Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/Municipalidad de Gualeguay” (F.509.XLV, REX, T. 336, pág. 443); “Automotores Juan Manuel Fangio SA c/Provincia de Buenos Aires y CABA” (A.1013.XLV, REX); “Pryam SA c/Provincia de Buenos Aires” (P.107.XLVII, REX), todos de fecha 14/5/13; “Ma-Gral SA c/Provincias de Misiones y Buenos Aires” e “YPF SA c/Provincia de Tierra del Fuego”, ambos del 2/7/13; “Petrobrás Energía SA c/Provincia de Santa Fe”, del 9/9/14 (P.213.L, REX). Se reitera así la doctrina más tradicional (tras el período de impase, que generaron una sucesión de fallos sobre Pacto Federal, Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y Convenio Multilateral) plasmada en “Transporte Automotores Chevallier SA c/Provincia de Buenos Aires s/Acción declarativa”, CSJN, del 20/8/91⁵.

En cambio, no existe tal consenso –y tampoco existen tantos casos– respecto del reconocimiento deanáloga facultad a los Fiscos comprendidos en el Convenio Multilateral. La normativa en esta materia demanda la labor interpretativa y, en tal ámbito, no existen posiciones uniformes.

Se ha sostenido que las resoluciones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral dictadas en los casos concretos tienen efectos diferentes y asimétricos para los Fiscos y los contribuyentes, siendo vinculantes para los primeros, vedándoles –en consecuencia– la posibilidad de impulsar la revisión judicial, y no participando de esa limitación respecto de los segundos.

De ahí que nos parezca interesante repasar los fundamentos de las distintas posiciones.

4 En similar orientación “Municipalidad de Moreno c/Frigorífico Rydhans SA y otro/a s/Pretensión Anulatoria - Otros juicios”, Cámara en lo Contencioso-Administrativo de San Martín, causa 3286/12, del 6/11/12.

5 Fallos: 324:4226.

III.1. Negación de la posibilidad de los Fiscos de instar la revisión judicial

En su libro sobre Convenio Multilateral, Román Guillermo Jáuregui⁶ explica que la función específica de la Comisión Arbitral es justamente arbitrar, es decir, resolver casos concretos sometidos a su consideración, que se originan con motivo de la aplicación del referido Convenio.

Sostiene que *“Las resoluciones de los casos concretos valen solo para las partes en el caso resuelto, son obligatorias y vinculantes para los fiscos, pero no así para los administrados, para los que la acción ante la Comisión Arbitral es optativa y tienen también la facultad de recurrir a las instancias judiciales que les otorgan las leyes locales para dirimir el conflicto”*.

Expresa que *“Las resoluciones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria sobre casos concretos constituyen jurídicamente laudos arbitrales, por lo cual la decisión de la controversia tiene fuerza de cosa juzgada y no puede llevarse, en principio, ante la justicia, pero el CM no prohíbe la continuidad del proceso y su revisión judicial”*. Como consecuencia de asignarle el carácter de laudo arbitral, señala que los únicos recursos –por ser los admisibles en el arbitraje–, aunque se hubiera pactado la irrecorribilidad, son el de aclaratoria y el de nulidad basado en determinadas causales (falta esencial del procedimiento, haber fallado el árbitro sobre puntos no comprendidos en el arbitraje). *“De este desarrollo de doctrina resulta que si bien no tiene sentido en el Convenio que los fiscos no acaten las resoluciones dictadas en su contra, tienen de todas maneras abierto, como excepción, el planteo de aclaratorias y nulidades procedentes contra cualquier decisión arbitral”*.

En esta línea argumentativa, manifiesta que *“...las resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria sobre los casos concretos tienen efectos diferentes o asimétricos para los fiscos y los contribuyentes. Estas resoluciones, referidas generalmente a la distribución de la materia imponible entre los Fiscos, solo son vinculantes para las jurisdicciones comprometidas en el caso. Es decir, son obligatorias para los fiscos por el acuerdo que suscribieron, conforme el artículo 24, inciso b), del Convenio que establece que ‘las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto’. Esta obligatoriedad fue reconocida por la CSJN, en el fallo ‘Municipalidad de Morón c/Deca Ind. y Com. SA y otro’, 20/5/76, Fallos: 294:420....”*

“En relación con los efectos de las resoluciones de los organismos del Convenio sobre los contribuyentes, es interesante señalar que, en contraposición con los fiscos, la obligatoriedad no se agota en sus decisiones pues los contribuyentes, además de tener el derecho de impugnar las decisiones de los fiscos ante la Comisión Arbitral por considerarlas violatorias de las normas del Convenio Multilateral, también pueden recurrir posteriormente a los tribunales locales para plantear sus derechos....”

La postura interpretativa en orden a considerar vedada la revisión judicial para los Fiscos es sostenida sin abordar –o sin considerar de entidad hacerlo– que existe una disímil redacción entre los incisos a) y b) del artículo 24 del Convenio Multilateral sobre competencia de la Comisión Arbitral; porque el primero predica la obligatoriedad exclusivamente para las “jurisdicciones” con respecto a las resoluciones generales Interpretativas, en cambio, el segundo, que es el que se refiere a las resoluciones que resuelven casos concretos, coloca en un pie de igualdad a las partes, al expresar que *“son obligatorias para las partes en el caso resuelto”*.

Quienes se enrolan en esta postura advierten un sostén de ella en el fallo pronunciado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Municipalidad de Morón c/Deca Ind. y Com. SA y otra”, del 20/5/76⁷. Fue sentenciado hace casi 40 años; después de él, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se

6 Comisión Arbitral, Ed. La Ley, 2008.

7 El contenido doctrinario del fallo emitido en el año 1976 proviene esencialmente del dictamen del Procurador, Máximo I. Gómez Forques, al cual el Tribunal adhirió (no puntualmente a través de la simple remisión, pero sí sosteniendo que resuelve por argumentación propia y por lo dictaminado por el mismo). La Municipalidad de Morón efectuó un ajuste en la tasa de seguridad e higiene del contribuyente tomando como base imponible el total de ingresos en el país. La empresa sostuvo que la liquidación del gravamen municipal debía sujetarse a lo dispuesto por el CM en cuanto limita la porción de ingresos gravables, como máximo, a la porción que ha sido atribuida a la Provincia de Buenos Aires. La Corte Suprema de Justicia le dio la razón a la empresa; ponderó lo expuesto por el Procurador en el dictamen del 12/4/76, quien sostuvo: *“siendo la Provincia de Buenos Aires uno de los Estados firmantes del Convenio Multilateral de referencia, sus normas resultan de cumplimiento obligatorio tanto por ella como para los municipios que la integran, y, por ende, deben acatamiento a las resoluciones que aquellos organismos creados por el Convenio y cuya competencia para resolver respecto de diferencias como el presente ha sido expresamente pactada por los fiscos adherentes (conforme doctrina de Fallos: 280:203). De dicha doctrina se desprende el principio de imperatividad de las cláusulas del Convenio Multilateral en cuestión respecto de las partes contratantes y sus municipios, como así también la decisiva*

pronunció ante planteos de otros Fiscos, puntualmente de la Provincia de Misiones, en dos oportunidades (Municipalidad de Misiones sobre derogación de las resoluciones generales de Rentas de ese Fisco 70/02 y 16/05, del 9/3/11 y el citado "Maxiconsumo", del 14/5/13). Si bien en ninguno de ellos resolvió el tema de fondo –en el primero porque no había causa y, en el segundo, al retomar la jurisprudencia tradicional del precedente de *Fallos: 324:4226*, respecto a que la cuestión debe sustanciarse en el ámbito de la justicia provincial competente– no se hizo hincapié en ninguno de ellos, en que el fundamento del rechazo sea la imperatividad de las resoluciones de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral respecto de los Fiscos.

III.2. Admisión de la revisión judicial de lo resuelto por los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral

La **interpretación literal, sistemática y previsora** del Convenio Multilateral nos aleja de la imperatividad expuesta –concebida esta última como la negación a la posibilidad que los Fiscos comprendidos en el Convenio Multilateral puedan someter las decisiones de los Organismos de Aplicación a la revisión judicial–.

Así, **en su literalidad**, el artículo 24 del mencionado Convenio establece que *"Serán funciones de la Comisión Arbitral:*

- a) *dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas;*
- b) *resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto...."*

Como vemos, se distingue la función interpretativa o reglamentaria de la Comisión Arbitral de la que ella desempeña cuando resuelve casos concretos. En el primer caso, se dispone que las resoluciones generales Interpretativas que se emitan son obligatorias para las jurisdicciones adheridas, exclusivamente; en el segundo supuesto, se coloca a las partes (contribuyentes-Fiscos) en paridad de condiciones, como no podía ser de otra manera, en atención a principios constitucionales como el de igualdad, al establecer que las decisiones que adopten son obligatorias para las *"partes del caso"*.

La regla de **interpretación sistemática u orgánico-armonizante** es aquella que atiende a la totalidad de los preceptos de una norma, a la "unidad sistemática". Indica que las normas no deben interpretarse de manera aislada, sino en relación con las restantes que integran el cuerpo normativo⁸. Pues bien, no hay en el Convenio Multilateral ninguna disposición que vele el acceso a la revisión judicial para el Fisco o que disponga la obligatoriedad de la decisión de los casos concretos solo a su respecto y no con relación a los contribuyentes del impuesto. De tal forma, esta regla conduce a sostener que a pesar de que para los Fiscos someterse a la competencia de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral es obligatorio como consecuencia de haber dictado las respectivas leyes de adhesión, mientras que para los contribuyentes constituye una mera opción –porque pueden hacer uso de ella o solo poner en marcha las procedimientos locales–, una vez que se da intervención a dichos Organismos, las partes se encuentran en las mismas condiciones, es decir, lo resuelto es igualmente obligatorio para el Fisco y para el contribuyente, en su calidad de partes del caso concreto. Por ende, si no puede negarse la revisión judicial de la actividad jurisdiccional respecto del contribuyente tampoco puede negarse respecto del Fisco.

Desde una regla de **interpretación previsora o prudente**, se impone la misma respuesta. La interpretación previsora es una pauta rectificadora que sugiere que, una vez que el intérprete arriba a un determinado producto interpretativo según algún método o técnica aceptable (v.gr., exégesis literal) no dé por terminado su trabajo. Deberá, en efecto, en una segunda etapa, inquirir sobre los resultados y consecuencias de dicha interpretación, y preguntarse si ellos son positivos. En el caso de haber una respuesta afirmativa, aplicará el producto. Pero si ella es negativa, tendrá que rechazarlo y recomenzar su función interpretadora, hasta alcanzar uno que produzca un resultado valioso. Generalmente, la doctrina de la interpretación previsora opera como un mecanismo de opción entre varias interpretaciones posibles de

importancia que revisten para dirimir las controversias que se susciten en torno a tales cláusulas la interpretación y las decisiones emanadas de los organismos de aplicación instituidos por el aludido Convenio, es decir, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria".

8 CSJN, causa "Chedid", *Fallos: 320:74*.

la norma (se elige, entre ellas, a la que produzca un resultado provechoso). La regla más común indica que en la interpretación de las normas no debe prescindirse de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el que sistema en que está engarzada la norma⁹.

La negación de la posibilidad del Fisco de acceder a la revisión judicial tampoco es una respuesta correcta de acuerdo con este método interpretativo, porque llevaría a consecuencias disvaliosas, pues implicaría negar el acceso a la justicia y que la resolución de casos de estas características por parte de un organismo administrativo (tal la conceptualización de la Procuración en la citada causa "Maxiconsumo"), no judicial, es válida solo si se admite la existencia de la referida revisión judicial suficiente¹⁰.

Es que esa posibilidad es justamente un requisito para la validez de estos actos; la renuncia a ella, de admitirse, no podría de ninguna manera ser indirecta, simplemente inferirse de la obligatoriedad de las decisiones de los órganos del Convenio Multilateral que predica el artículo 24, inciso b), del mismo, el que –reiteramos– se refiere a las partes y no exclusivamente a los Fiscos.

Otro argumento a considerar bajo la misma orientación es el aval jurisprudencial de esta postura. En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al rechazar el recurso extraordinario contra una decisión de la Comisión Plenaria interpuesto por la Provincia de Misiones en la causa "Provincia de Misiones s/Derogación de las resoluciones generales 70/02 y 16/05" (expediente: P.1089.XLII, sentencia del 9/3/11, dictamen de la Dra. Laura Monti, del 29/7/09) no reparó en la imperatividad, no hizo ninguna referencia a la existencia de una renuncia expresa o implícita a la revisión judicial, pues al rechazar el Recurso Extraordinario se basó exclusivamente en que no existía un caso en el que se persiga, en concreto, la determinación del derecho debatido entre partes adversas, que no existía "causa" en los términos de los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional, puesto que se trata de un supuesto donde la actora buscaba, en definitiva, obtener una declaración general y directa de inconstitucionalidad de las decisiones adoptadas por los órganos del Convenio Multilateral sin que exista una relación jurídica concreta que inmediatice su

9 CSJN, Fallos: 324:2107, "Bustos", considerando 7, con mención de Fallos: 307:1018 y 2200.

10 La Procuradora Fiscal de la CSJN, al dictaminar en la causa "Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones", del 29/7/09, analizó la naturaleza de estos órganos y sostuvo: "a pesar de la denominación de uno de sus organismos de aplicación, estimo que debe descartarse de plano que nos hallemos ante entes que desempeñen funciones de árbitros. A mi modo de ver, no se reúnen en ellos los dos requisitos que hacen a la esencia del arbitraje: libre elección de los árbitros e imparcialidad (arg. considerando 20, in fine, del voto en disidencia de los jueces Fayt y Petracchi en Fallos: 325:2893). Ello es así pues el particular no tiene posibilidades de participar en la designación de quienes vayan a decidir los asuntos que propone para su resolución. Y, por otra parte, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria están integradas por representantes de los fiscos adheridos, entre ellos los que resultan acreedores del contribuyente, y que, por ende, poseen un interés directo en el resultado de la controversia (arg. artículos 16 y cc. del CM). Por ello es que, indudablemente, estamos frente a organismos de carácter administrativo, de integración plurijurisdiccional, y que poseen también facultades para decidir el derecho en ciertos "casos concretos" y emitir una resolución definitiva que sea obligatoria para las partes".

En análogo sentido, "Municipalidad de Moreno c/Frigorífico Rydhans SA y otro/a s/Previsión anulatoria - Otros juicios", Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, causa 3286/12, del 6/11/12.

La aceptación de los tribunales administrativos también fue objeto de observación y reparo por parte del Poder Judicial ya que admitir su existencia implica sortear algunas vallas constitucionales. Además del mencionado artículo 109 de la Constitución Nacional, se sumaría el obstáculo que impone el artículo 29 de la Ley Cimera en cuanto prohíbe la delegación al órgano ejecutivo de facultades extraordinarias de modo que ostente la suma del poder público. A pesar de ello, fue avalada su existencia en una familia de fallos en los que se sujetó su actuación a determinados presupuestos (autos "Fernández Arias y otros c/Poggio", T. 247, pág. 646 y "Ángel Estrada", A.126.XXXVI, REX) en los años 1960 y 2005. Sin perjuicio de lo aquí sostenido, es relevante señalar la visión que ofrece el precedente del Tribunal Superior de Justicia de CABA: "Los órganos del CM no ejercen facultades jurisdiccionales sino las propias de los órganos ejecutivos. Podríamos llamarlas administrativas, según la extensión que se quiera asignar al término; pero, cualquiera sea este, lo que no es dudoso es que son ajenas a los jueces y propias de los poderes ejecutivos. No es que un PE de los estados vinculados esté habilitado para ejercerlas; sino que resulta de sumar las que estos tienen conforme autorización legislativa. Eso lleva a que el examen que los órganos del CM, por una parte, y los jueces, por la otra, hacen de los hechos y las normas sea diverso, tanto que no tienen puntos en común. Mientras los jueces se pronuncian acerca de la existencia y alcance de una relación tributaria, los órganos del CM (la Comisión Arbitral y la Plenaria) lo hacen acerca de cómo debe ser cumplido el CM. Ciertamente, lo que resuelven esas Comisiones debe ser cumplido por las autoridades fiscales de los gobiernos locales y tenido por parte del orden jurídico por los jueces de esas jurisdicciones. En ese orden de ideas, el contribuyente vitorioso tiene una carta de triunfo en el procedimiento administrativo o judicial. En cambio, cuando es vencido subsisten sus derechos a la defensa, pero, claro está se encontrará en la situación en que su cuestionamiento deberá apoyarse en bases distintas al CM, ya que la interpretación de este pacto ha quedado despejada por las partes" (sentencia dictada en la causa "Libertad SA c/AGIP s/Impugnación de actos administrativos s/Recurso de inconstitucionalidad concedido", 12/11/14, voto del Dr. Lozano).

gravamen (Fallos: 326:4774, 328:1701). Todo ello, sin perjuicio de aclarar que lo expuesto no implica adelantar opinión alguna sobre la validez de las normas en pugna, las resoluciones, tanto del Fisco Provincial como de las mentadas autoridades de aplicación¹¹.

En el mismo sentido, en el ya citado antecedente “Maxiconsumo c/Provincia de Misiones”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al tratar la presentación realizada por la Provincia de Misiones sobre las decisiones adoptadas por las Comisiones Arbitral y Plenaria, sostuvo que “*de mantener, la pretensión de cobro del Impuesto a los Ingresos Brutos determinado sobre la base de la ley 3563, no obstante lo resuelto por dichos organismos, el Fisco provincial deberá llevar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso*”, reconociendo de tal manera la posibilidad del Fisco de someter a control judicial la decisión adoptada en el seno de los referidos Organismos¹².

IV. CONSIDERACIONES FINALES

En los años transcurridos desde su entrada en vigencia, el Convenio Multilateral ha dado muestras de ser un instrumento efectivo de coordinación horizontal entre jurisdicciones con poderes tributarios propios, a fin de evitar la superposición de gravámenes locales respecto de actividades interjurisdiccionales.

El propio Convenio Multilateral creó sus Organismos de Aplicación, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, los cuales fueron sumando a sus desempeños específicos, otras funciones vinculadas con la prestación de servicios a contribuyentes y a agentes de recaudación y también la tarea de coordinar la administración de regímenes de recaudación.

El desempeño de dichos Organismos en la resolución de casos concretos reviste trascendental importancia no solo por su grado de especialización temática, sino también por brindar la posibilidad de lograr que las decisiones adoptadas en ese ámbito permitan unificar criterios, asegurándose su aplicación y efectividad respecto de los contribuyentes y las jurisdicciones que lo integran.

En cuanto a la fuerza vinculante de las resoluciones de los casos concretos adoptadas en el marco del Convenio Multilateral, la literalidad de este dispone su carácter obligatorio para las partes [artículo 24, inciso b)].

11 La situación se planteó a raíz de que la Comisión Arbitral emplazó a la Dirección General de Rentas de la Provincia para que derogase sus resoluciones generales 70/02 y 16/05, al considerar que constituyen interpretaciones del referido convenio y que tales tareas competen únicamente a las autoridades de aplicación por él creadas y no a las jurisdicciones adheridas; frente a la negativa de la jurisdicción, dictó la resolución CA 57/05 mediante la cual declaró que no son aplicables a los contribuyentes del convenio las citadas resoluciones locales, a la vez que ordenó notificar de ello a la Comisión Federal de Impuestos y publicar lo resuelto, por un día, en el Boletín Oficial. Apelada esa decisión por la actora, la Comisión Plenaria rechazó el recurso mediante la resolución 9/06 y contra la misma, la Provincia de Misiones interpone Recurso Extraordinario.

12 La Cámara en lo Contencioso-Administrativo de San Martín, el 6/11/12, en la causa 3286/12, caratulada “Municipalidad de Moreno c/Frigorífico Rydhans SA y otro/a s/Pretension anulatoria - Otros juicios”, ratificó indirectamente la posibilidad de que los Fiscos, en este caso un Municipio, insten a la revisión judicial de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, aunque finalmente se declaró incompetente, por entender que la revisión de tales decisiones excedía la competencia asignada al fuero por el artículo 166 de la Constitución Provincial y la ley 12.008 (artículo 1) y modificatorias. Ratificó la sentencia del juez de primera instancia.

Más recientemente, la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial, Sala II, de San Isidro, “Municipalidad de Vicente López c/La Segunda Cooperativa Limitada de Seguros Generales s/Apremios”, 7/4/15, expuso “...agotada la vía administrativa con la acción ante la Comisión Arbitral, y luego con la interposición del recurso de apelación previsto en el artículo 25 ante la Comisión Plenaria, la aquí actora (Municipalidad de Vicente López) que resultó vencida en aquella instancia debió haber articulado la herramienta procesal prevista en el artículo 12, punto 1, del Código Contencioso Administrativo, denominada pretensión anulatoria cuyo objetivo es precisamente, dejar sin efecto una resolución administrativa... Sentado cuanto antecede, y siendo que el Municipio actor no promovió acción judicial alguna tendiente a dejar sin efecto las resoluciones normativas donde se cuestionaba la composición de la deuda por Tasa de Seguridad e Higiene no cabe sino concluir que el certificado de deuda 400.480 en el que sustenta el presente juicio de apremio resulta inhábil, por haber sido confeccionado en contraposición a lo resuelto en la instancia administrativa, cuestión que al no haber sido judicialmente impugnada, quedó consentida”.

Pero ello no impide, ni para el Fisco ni para los contribuyentes, la posibilidad de instar la revisión judicial. Más aún, tal interpretación no podría surgir implícita cuando no existe una norma legal expresa que la vede.

Sin perjuicio de los últimos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación acerca de las vías judiciales para la revisión (extensiva a contribuyentes y Fiscos que ocurrieron a esa instancia), creemos que hay material y oportunidad para continuar el debate.

Fiscos y contribuyentes, en un pie de igualdad, deberían tener acceso a la revisión judicial suficiente y fundamentalmente deberían ser todos ellos respetuosos de las mismas para garantizar que el Convenio Multilateral cumpla la finalidad de coordinación que lo motivó.

Finalmente, es un tema de trascendencia el alcance de la obligatoriedad predicada. Esa es una cuestión vital a transitar y un gran desafío para lograr hacer efectiva la mentada coordinación, ya que acotar la obligatoriedad al contribuyente y al Fisco determinante exclusivamente, no genera los mismos efectos que extenderla a todos aquellos en los que ese contribuyente registra el alta en el impuesto en el período fiscal comprendido en la determinación impositiva sobre la que haya recaído el pronunciamiento de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral, así como tampoco generaría el mismo resultado ampliarla aún más, comprendiendo a todas las jurisdicciones signatarias del Acuerdo respecto de ese mismo contribuyente y lapso temporal involucrado.

Sobre este último aspecto, sería relevante una mayor precisión.

LAS CUESTIONES PROCESALES DERIVADAS DEL CONVENIO MULTILATERAL

LORENA M. ALMADA

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Uno de los aspectos del Convenio Multilateral que ofrece mayores dificultades para su comprensión es el relativo al de sus derivaciones procesales. No se trata aquí, como es habitual, de dilucidar cómo debe distribuirse la base imponible entre dos jurisdicciones –coordinación de la potestad tributaria–, sino de considerar cómo se vinculan los mecanismos judiciales locales, federales y el procedimiento previsto por el CM, a fin de asegurar la tutela judicial efectiva.

Este trabajo intenta brindar un panorama de las posibilidades de revisar judicialmente las decisiones recaídas en los órganos del Convenio Multilateral, y las consecuencias procesales que se derivan de la particular jerarquía normativa que tiene el mencionado instrumento.

2. CONVENIO MULTILATERAL

El impuesto sobre los ingresos brutos que rige en las veintitrés jurisdicciones provinciales y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, presenta cuatro caracteres principales respecto de su hecho imponible: el ejercicio de la actividad, la habitualidad, la onerosidad y el sustento territorial. Es decir, este tributo recae sobre el ejercicio habitual de actividades a título oneroso en el ámbito de la jurisdicción; se puede afirmar, en consecuencia, que este impuesto se sustenta estrictamente en el principio de territorialidad.

Por su parte, el hecho de que la base de medición elegida sea el monto total de los ingresos brutos devengados o percibidos por el sujeto pasivo originó desde sus comienzos, que la potestad tributaria de cada jurisdicción –para gravar la misma totalidad de ingresos cuando la actividad económica atraviesa los límites de los mercados locales (actividades interjurisdiccionales)– genere una superposición de tantos impuestos como jurisdicciones tengan dicha potestad.

Para evitarla, los fiscales han recurrido al sistema multilateral que lleva ya más de sesenta años de vigencia, y del cual podemos señalar tres aspectos fundamentales:

- a) su propósito: evitar la superposición impositiva a nivel horizontal;
- b) su método: autolimitar convencionalmente la base imponible de cada jurisdicción;
- c) su condición: que ninguna jurisdicción donde se desenvuelva la actividad quede sin base por la sola razón de la aplicación del convenio.

Actualmente, continúa en vigencia el texto del Convenio Multilateral celebrado en la Provincia de Salta el 18 de agosto de 1977, suscripto por la totalidad de las jurisdicciones provinciales y la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

Recordemos que se inicia con el convenio bilateral celebrado entre la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires en mayo de 1953, y que luego cobra forma multilateral; el primero, del 24 de agosto de 1953, fue reemplazado sucesivamente por los convenios del 14 de abril de 1960, del 23 de octubre de 1964 y del 18 de agosto de 1977, reformulado en 1988, pero que no alcanzó a ser ratificado por unanimidad¹.

Pablo Revilla², al analizar la naturaleza jurídica de esta herramienta de coordinación financiera, expresó que el Convenio que actualmente nos rige, al igual que sus antecesores, ha sido aprobado por cada una de las jurisdicciones provinciales, mediante leyes formales dictadas por sus respectivas legislaturas; por tal motivo ha quedado incorporado –como una ley más– al ordenamiento positivo de ellas. Así, con-

1 Casas, José O., "Naturaleza Jurídica de los municipios de provincia. Una trascendente modificación en la doctrina jurisprudencial de la CSJN (causa 'Rivadear') y sus implicancias en el campo tributario (2da. Parte)", *Doctrina Tributaria Errepar*, T. X, pág. 839.

2 Revilla, Pablo, "Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal (artículo 35 del Convenio Multilateral)", en Bulit Goñi, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, 1^a ed., Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, pág. 142.

tinúa el autor citado, lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al manifestar que forma parte del derecho público local³.

Los organismos de aplicación del Convenio son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, cuyas funciones surgen de los artículos 24 y 17, respectivamente.

Como bien señala Bulit Goñi⁴, conviene destacar que la continuidad de la aplicación del Convenio Multilateral viene asegurada por el artículo 9, inciso d), de la ley 23.548, que impone que el Convenio no sea modificable sino por la unanimidad de las partes.

El artículo 35 del Convenio Multilateral –**único referente a las municipalidades, quienes se hallan obligadas a su acatamiento, por la adhesión que han realizado las provincias por estas**– limita la potestad tributaria municipal con relación, básicamente, a una tasa⁵ que se aplica en todas las municipalidades del país, y que resulta ser el tributo más significativo entre los que se encuentran a cargo de ellas. Y esto así porque el Convenio tiene incidencia sobre la tasa municipal únicamente cuando esta recepta, en su base imponible, los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad interjurisdiccional⁶.

3. EL PROTOCOLO ADICIONAL

El Protocolo Adicional es un instrumento que contempla un mecanismo de compensación que tiene por objeto preservar al contribuyente cumplidor cuando, por una fiscalización, se plantea una controversia ante los diversos criterios interpretativos sobre el modo de aplicar el Convenio Multilateral por parte de los fiscos, y se determinan diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible, entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad.

Este mecanismo fue aprobado por la Comisión Plenaria el 18/12/80, la resolución general CA 15 dispuso su entrada en vigencia a partir del 1/8/83, la resolución general CA 18 resolvió su aplicación a las actuaciones de fiscalización iniciadas a partir del 1/8/83 y con relación a las obligaciones tributarias correspondientes a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/8/81, y la resolución general CA 19 (18/10/83) instauró normas aclaratorias y de procedimiento para facilitar el correcto funcionamiento del régimen previsto en dicho Protocolo.

A raíz de la escasa aplicación que los Organismos del Convenio han hecho del Protocolo Adicional⁷, a pesar del prolongado período transcurrido desde su implementación, la Comisión Arbitral dictó el 26/9/07 la resolución general 3/07, mediante la cual se intentó habilitar un procedimiento rápido y sencillo para el contribuyente que debe repetir el impuesto pagado de más en una o varias jurisdicciones como consecuencia del ajuste practicado por otro fisco local, facilitado por la emisión de certificados de crédito que permiten la compensación directa de los créditos y deudas recíprocos entre los fiscos involucrados, sin que el contribuyente se viese obligado a desembolsar dinero propio.

La mencionada norma entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2008, implicando la derogación de los artículos 28, 29, 30 y 31 del Anexo a la ex resolución general 1/07.

Entre las causas que han ocasionado su falta de aplicación, podemos citar:

1. El mecanismo que se invocó establecido para tutelar los intereses del contribuyente que hubiere actuado de buena fe, es decir, no habiendo omitido base imponible y habiendo equivocado razonablemente su distribución, no estaba en manos del contribuyente sino en manos del fisco. Porque era este el

3 Fallos: 297:534; 303:1247; 304:504.

4 Bulit Goñi, Enrique G., "Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales", en *Derecho Tributario Municipal*, coordinado por Casas, Osvaldo J., 1^a ed., Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, pág. 182.

5 Se la denomina "Contribución por los servicios de inspección general e higiene que inciden sobre la actividad comercial y de servicios" en las municipalidades de la provincia de Córdoba; "Tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad" en la provincia de Entre Ríos; "Tasa por inspección de seguridad e higiene" en la provincia de Buenos Aires; y "Derecho de registro e inspección" en Santa Fe.

6 Revilla, Pablo, ob. cit. en nota 2, pág. 144.

7 Bulit Goñi señala que lo habrían aplicado en resoluciones CA 3/01 del 28/3/01 y 7/02 del 30/4/02, ambas en expediente 231/00 entre las Provincias de Tucumán y Catamarca y la firma León Alperovich SACIFI, por iniciativa que tomaron las Provincias mencionadas. También destaca que de hecho no les han faltado oportunidades para aplicarlo, sino que en realidad decidieron no hacerlo, en Bulit Goñi, Enrique, "Protocolo adicional del convenio multilateral. Comentario a la resolución general CA 3/07", *Doctrina Tributaria Errepar*, T. XXVIII, diciembre 2007, pág. 1079.

que, a partir de la existencia de un proceso de determinación, debía notificar a los demás fiscos involucrados, y siendo estos los que debieran manifestar su disconformidad y plantear la cuestión ante la Comisión Arbitral, el contribuyente quedaba, en la letra del Protocolo, como un mero espectador.

La experiencia indicó que los fiscos no han sido todo lo diligentes que deberían en cuanto a comunicar a los otros los procedimientos que comprometan normas del Convenio, como tampoco los fiscos requeridos lo han sido en actuar en consecuencia.

2. Los fiscos requeridos, ante el riesgo de ser vencidos, han preferido no expresar su disconformidad. Es decir, ha existido un gran desinterés de los fiscos por defender a sus contribuyentes, magnificado esto, por las distintas exenciones vigentes.

Así, si las jurisdicciones no hacen oposición, no se aplican las normas del Protocolo Adicional, y el contribuyente queda aislado peleando con cada uno de los fiscos.

Cabe señalar que la normativa vigente a partir de enero de 2008, se orienta a solucionar el primero de los inconvenientes referidos, al preverse que los particulares interesados también puedan promover el inicio de estas acciones, subsistiendo la posibilidad de su implementación por parte del fisco iniciador de la fiscalización.

No obstante, a criterio de Bulit Goñi⁸, la segunda causa enunciada constituyó el principal impedimento para su aplicación, el cual, a su entender, estuvo dado por la combinación entre:

- el texto del protocolo según el cual el silencio del fisco requerido por el fisco iniciador se interpreta como asentimiento con el criterio sustentado por este (artículo 1, pto. 2, segundo párrafo, del protocolo adicional), y
- la actitud de los fiscos requeridos que, para evitar que –en caso de ser derrotados– deban devolver el impuesto que hubiesen percibido de más, en la totalidad de los casos guardaron silencio, con lo cual impidieron que aflore el disenso entre fiscos, y privaron al contribuyente, único perjudicado, de la aplicación concreta del régimen de compensación directa entre jurisdicciones.

De allí el temor que expresa el citado autor *“de que la habilitación de los mecanismos necesarios para que el sujeto privado pueda promover el inicio de las actuaciones para aplicar el Protocolo⁹ no haya de dar por sí sola los resultados perseguidos, si no se remueve esa otra dificultad”¹⁰*. Y esto es así, agrega Bulit Goñi, porque la solicitud de su aplicación –ahora también por parte del contribuyente– va a quedar sometida a que el o los fiscos requeridos efectivamente respondan controvirtiendo el criterio del Fisco iniciador, por lo que esa aplicación puede volverse a empantanar.

Por exceder el propósito de estas notas, remitimos al trabajo¹¹ en que profundizamos las particularidades del procedimiento que se implementó con la sanción de la resolución general 3/07.

Y, antes de continuar, no podemos dejar de hacer una breve referencia a las condiciones requeridas para la aplicación del Protocolo Adicional.

3.1. Requisitos para que proceda la aplicación del Protocolo Adicional

Recordemos que el régimen del Protocolo Adicional no se aplica para todos los casos en que exista divergencia de criterios entre la administración y los administrados, sino solamente para aquellos sujetos especialmente previstos.

Se requiere entonces:

- a) que se trate de un contribuyente que ejerza actividades en varias jurisdicciones, mediante un proceso único económicamente inseparable de modo que resulte alcanzado por las disposiciones del Convenio Multilateral;
- b) que el contribuyente sea sometido a un régimen de verificación, fiscalización u observación fiscal, y como consecuencia de ello, que el fisco actuante haya procedido a iniciar el procedimiento de determinación de oficio;

8 Bulit Goñi, Enrique, ob. cit. en nota 7.

9 Cuarto párrafo de los considerandos de la resolución general CA 3/07.

10 Bulit Goñi, Enrique, ob. cit. en nota 7.

11 Almada, Lorena y Matich, Cecilia, “Adecuaciones al régimen del Protocolo Adicional”, Periódico Económico Tributario, 2007 (noviembre-384), pág. 8.

- c) que de la fiscalización practicada surjan diversas interpretaciones –entre ese contribuyente y el fisco verificador o los demás fiscos involucrados– acerca de su situación fiscal en materias sujetas al Convenio; dichas divergencias deben ser preexistentes a la fiscalización que motiva el ajuste;
- d) que en razón de ellas se determinen diferencias de gravamen por atribución de base imponible en exceso o en defecto entre las jurisdicciones en las que el sujeto ejerce actividad. Es decir, requiere resolución determinativa con la que culmina el mencionado procedimiento de determinación de oficio, debiendo el contribuyente demostrar que la atribución que ha efectuado, cualquiera fuera el sentido, ha sido inducida por algunos de los fiscos involucrados o por los Organismos de Aplicación;
- e) que no exista omisión de base imponible originalmente declarada por el contribuyente –aunque se den los supuestos de la inducción a error–, es decir, que los ingresos declarados en el período en cuestión en todas las jurisdicciones deben coincidir con los realmente obtenidos y alcanzados con el tributo. Siendo que ello mismo ocurrirá cuando el contribuyente se haya acogido a regímenes de regularización en el fisco iniciador, atendiendo al hecho que, en tal caso, no es posible la compensación entre Fiscos.

En los considerandos de las conclusiones a las que se arribó en el marco de las XXXVIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas¹², se plasmó “que se exigen requisitos que presagian nuevos impedimentos para su aplicación, tales como las consideraciones sobre la preexistencia del criterio interpretativo divergente, la necesidad de que su aplicación haya sido inducida por el otro fisco y los estrictos medios de prueba para acreditarla”.

Por tanto, se recomendó promover ante la Comisión Arbitral la modificación del Protocolo Adicional en el siguiente sentido: “1.1 La instancia del Protocolo Adicional debería habilitarse en todos los casos en que como consecuencia de una fiscalización, haya surgido la aplicación de un diferente criterio al utilizado por el contribuyente con respecto a la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos. Además, requerir que los fiscos involucrados expresen conformidad o discordancia con el criterio sostenido por la jurisdicción iniciadora de la verificación”.

“1.2. Permitir que durante el proceso el contribuyente tenga la posibilidad de agregar fundamentos y medios probatorios que sostengan su derecho, sin que resulte imprescindible probar que la aplicación del criterio utilizado resultó inducido fehacientemente por la jurisdicción que resultó beneficiaria del mismo”.

4. PROCEDIMIENTOS ANTE LAS COMISIONES ARBITRAL Y PLENARIA

De acuerdo con el artículo 24, inciso b), CM, es función de la Comisión Arbitral “resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos”. El mismo inciso deja aclarado que “Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto”. La decisión de la Comisión, artículo 25, CM, es recurrible ante la Comisión Plenaria.

El Reglamento Interno y Ordenanza Procesal (RIOP) de la Comisión Arbitral, artículos 13 a 26, especifica un poco más la cuestión. En lo que aquí interesa, el artículo 13 dispone: “La jurisdicción de la Comisión será obligatoria en todos los asuntos vinculados con la aplicación del Convenio. A los efectos de lo previsto en el artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral, se considerará configurado el ‘caso concreto’, cuando se acredite que la autoridad tributaria competente ha dictado la correspondiente resolución que configure la ‘determinación impositiva’. También se considerará configurado el ‘caso concreto’, cuando se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones, para la aplicación del Convenio a una misma situación fiscal”. El artículo 14 autoriza a considerar casos concretos, no solo a requerimiento de fiscos y contribuyentes, sino también de oficio. Según el artículo 17, “Cuando se trate de casos concretos originados en determinaciones impositivas, la acción ante la Comisión Arbitral deberá promoverse dentro del plazo concedido por las normas de procedimiento de cada jurisdicción, para la recurrencia de aquellas. Vencido dicho plazo, no podrá accionarse ante la Comisión Arbitral”. En el mismo plazo, el contribuyente debe comunicar a la jurisdicción local que se ha presentado ante la Comisión (cfr. artículo 15).

12 Mar del Plata, 26, 27 y 28 de noviembre de 2008.

5. CUESTIONES PROCESALES ANTE LAS COMISIONES ARBITRAL Y PLENARIA Y LA JUSTICIA LOCAL

Una interpretación armónica de las normas específicas que regulan la competencia del Poder Judicial local en concordancia con las disposiciones del Convenio Multilateral conduce a sostener que, en el caso de que un contribuyente pretenda cuestionar un acto determinativo, llevado a cabo por el fisco local y que signifique a su vez aplicar las disposiciones del Convenio, tiene a su disposición dos vías diferentes.

La primera consiste en la posibilidad de recurrir la decisión, primero en sede administrativa a través de los mecanismos recursivos previstos en las leyes locales y, luego, plantear eventualmente la cuestión ante el Poder Judicial. La segunda, en cambio, implica cuestionar el acto ante los órganos creados por el Convenio Multilateral –Reglamento Interno y Ordenanza Procesal (RIOP), artículo 17–.

En este aspecto, la controversia que se le presenta al contribuyente para hacer valer sus derechos remite a la disyuntiva de si recurrir por su obligatoriedad a los organismos de control del Convenio Multilateral –CA y CP– o si, por el contrario, dichas cuestiones pueden ser dirimidas por los tribunales de justicia local de la jurisdicción pretensora.

Si bien, como señala Gianotti¹³, en líneas generales el consenso en las jurisprudencia de los distintos tribunales provinciales es que la elección de ambas vías es potestativa para el contribuyente, esta vía paralela es aceptada, pero con distintos fundamentos.

Ilustrativo resultan las diversas posturas que en un mismo caso toman los vocales de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, Sala I, en autos “Asistencia Odontológica Integral SA c/GCBA”. En dicha causa el vocal Dr. Carlos F. Balbín expresa:

“Es evidente que si el interesado plantea el reclamo ante la Comisión Arbitral, no puede hacerlo luego ante la justicia local, porque el sometimiento voluntario a la jurisdicción de dicho órgano impide su ulterior cuestionamiento por la vía jurisdiccional”¹⁴.

Ahora bien, lo señalado en el párrafo precedente no significa que, ante toda impugnación por ante la Comisión Arbitral en relación con una determinación de oficio que haya aplicado las disposiciones del Convenio Multilateral, quede excluida toda posibilidad de recurrir a la justicia local.

En efecto, la imposibilidad de reanudar el debate ante esta sede solo alcanza a aquellos aspectos de la determinación de oficio que han sido objeto de expreso análisis y resolución por la Comisión. Sin embargo, resulta perfectamente válido plantear otras pretensiones que encuentran sustento en aspectos no tratados o resueltos por la Comisión.

A su vez, existen ciertos aspectos del proceso determinativo que, por su naturaleza, no pueden ser planteados ante la Comisión –v.gr., regularidad del procedimiento, cuestiones de hecho y prueba, sanciones, etc.–, razón por la cual su control judicial corresponde en tal caso a la justicia local.

Por otro lado, puede ocurrir –como de hecho se comprueba en el *sub lite*– que solo una parte del contenido resolutivo del acto determinativo signifique aplicar las disposiciones del Convenio, pero que existan otros aspectos no regulados por las normas del referido tratado interjurisdiccional sino por las disposiciones del ordenamiento local –v.gr., el interés aplicado, las sanciones, la procedencia de exenciones–.

Por todo lo expuesto, aun en la hipótesis del planteo voluntario de un “caso” ante los órganos del Convenio Multilateral tal circunstancia no impide, en principio, que **los contribuyentes puedan transitar, en forma concurrente, las instancias administrativas y judiciales locales para ejercer pretensiones diferentes a las planteadas ante la Comisión Arbitral**. De esta forma, solo en el caso de que se hubiese dado intervención a la Comisión Arbitral, y únicamente en relación con las cuestiones tratadas y resueltas por este órgano, corresponde que la justicia local se inhiba de resolver¹⁵.

Mientras, el Vocal Horacio Corti confirma la competencia pero con distintos fundamentos:

13 Gianotti, Germán, “La jerarquía normativa del Convenio Multilateral”, en *Derecho constitucional financiero y tributario local*, director: Álvarez Echagüe, Juan Manuel, 1^a ed., Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2015, pág. 304.

14 Tal como señaló la Corte Suprema en la conocida causa registrada en Fallos: 247:646; asimismo, Sala 1 de este tribunal, *in re “El Pingüino SRL c/GCBA s/Recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”*, RDC 8, sentencia del 28/5/01; “Centrifugal SA c/GCBA s/Impugnación de actos administrativos”, expte. 283/00, sentencia del 27/9/01.

15 Cfr. esta Sala, *in re “YPF SA c/DGR s/Recurso judicial de apelación”*, RDC, N° 37, 27/6/03, voto del Dr. Carlos F. Balbín, consid. II y III.

“...en ningún momento se dispone la sustitución del procedimiento recursivo administrativo y del proceso judicial de carácter local para impugnar un acto administrativo de contenido tributario –determinación de oficio–, por el procedimiento ante la Comisión Arbitral. Por el contrario, al fijarse que el plazo para plantear el caso concreto será el mismo que, en cada jurisdicción local, se establezca para impugnar la determinación de oficio, se da por supuesto que ambas vías transcurren, o pueden transcurrir, de forma paralela”.

No hay una obligación de acudir a la Comisión Arbitral –sustitución total de las vías locales por las del Convenio–, **ni una opción excluyente** –donde escoger una vía implique renunciar o perder el acceso a la otra–.

El carácter equívoco del inicio del artículo 13, RIOP –la jurisdicción de la Comisión es obligatoria– se disipa si se lo interpreta a la luz del citado artículo 24, CM, al disponer que las decisiones de la Comisión son obligatorias para las partes. Es razonable interpretar que lo obligatorio, para el contribuyente, no es presentarse ante la Comisión Arbitral sino, en caso de hacerlo, la decisión que en definitiva se adopte. Según el breve comentario de Bulit Goñi, en nota al pie, *“La presentación no es obligatoria. Pero quien decide hacerlo, debe ajustarse a los recaudos exigidos”*¹⁶.

Hay que advertir, de forma complementaria, dos circunstancias de relevancia.

En primer lugar, si bien las decisiones de la Comisión Arbitral son recurribles ante la Comisión Plenaria, estas últimas, según la jurisprudencia de la Corte Federal, no son susceptibles de revisión judicial (Fallos: 305:1471 y 1699). Ante ello, **si la vía del Convenio fuese obligatoria y excluyente, no habría forma de impugnar ante una instancia judicial una decisión administrativa local, consecuencia que no cabe admitir.**

En segundo término, un contribuyente puede plantear un caso concreto –además del supuesto de interpretaciones distintas, cfr. artículo 13, RIOP, tercer párrafo– si se ha dictado una determinación de oficio, pero dicha presentación no tiene efecto alguno con respecto a ella. Solo mediante un recurso local se manifiesta la voluntad de no consentir el acto y, a la vez, solo por la vía local puede, eventualmente, obtenerse la suspensión de sus efectos.

Por otra parte, aun cuando las decisiones de las comisiones, Arbitral y Plenaria, resulten obligatorias para la jurisdicción local, el Convenio no prevé forma alguna para asegurar sus efectos –modificación del criterio tributario ante el contribuyente y eventual revocación del acto administrativo–.

En este planteamiento, donde queda en claro que las vías locales y del Convenio son paralelas y no excluyentes, solo se plantea la cuestión, en el caso de transitarse ambas, de su razonable desenvolvimiento simultáneo, aún cuando la identidad del objeto de las dos vías pueda resultar solo parcial. Y es que hay numerosos aspectos –regularidad del procedimiento administrativo, cuestiones de hecho y prueba, impugnación de intereses y sanciones concomitantes– que solo pueden ser objeto de un proceso local, donde no en toda ocasión será necesario supeditar su resolución a lo que dispongan los órganos del Convenio.

Hasta aquí podemos concluir que ambas vías pueden utilizarse en forma paralela, pero una vez elegida la opción de recurrir ante los órganos del convenio multilateral, lo allí decidido tiene directo impacto en el proceso contencioso administrativo tramitado en sede local.

Lo cierto como señala Gianotti¹⁷ es que la elección de las vías alternativas presenta las siguientes dificultades; pues si se elige la vía de la justicia local la decisión que allí adopten los tribunales de justicia no será oponible a los otros fiscos provinciales o municipales afectados. Por ello, la decisión tomada por los tribunales de una provincia que afecte la renta pública de otros fiscos, sin que hayan tenido participación alguna, violenta el derecho de defensa en juicio, sumado a que el contribuyente se verá en la necesidad de iniciar demandas de repetición en tantos tribunales como fiscos fueren los afectados por la decisión primigenia.

Por el contrario, recurrir a los organismos de control del Convenio Multilateral y asumir que sus decisiones son irrevisables por cualquier tribunal de justicia importa una grave afectación a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes implicados y de los fiscos que se hubieran opuesto a la decisión tomada por la mayoría de dichos órganos.

16 Bulit Goñi, *Convenio Multilateral*, Ed. Depalma, 1992, pág. 154, nota 9.

17 Gianotti, Germán, ob. cit. en nota 13, pág. 306.

En efecto, puesto que el CM es, precisamente, multijurisdiccional, si lo decidido por esos organismos plurilaterales pudiera ser revisado por los jueces de solo una de las jurisdicciones adheridas, generaría el problema de que lo resuelto por estos les sería oponible a las demás, burlando así la decisión conjunta adoptada por todas ellas. Asimismo, tal conclusión, en nuestro sistema jurídico, no parece aceptable, máxime cuando nuestra Carta Magna otorgó a los asuntos en que una o más provincias son parte la jurisdicción originaria y exclusiva de V.E., en razón de las personas (arg. artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional)¹⁸.

Además, la Procuradora afirma en su dictamen: "A la sazón, tampoco parece ocioso recordar que, como lo ha dicho el Tribunal, el CM es una norma de derecho intrafederal, como lo son las leyes convenio de co-participación, que hacen parte del derecho público local, aunque con diversa jerarquía (arg. Fallos: 314:862; 316:324; 331:2586; P.582, L.XXXIX, "Papel Misionero SAIFC c/Misiones, Provincia de s/Acción declarativa", del 5 de mayo de este año).

Considero que, en casos como este, es que se pone de relieve este especial rango normativo dentro del ordenamiento jurídico de nuestro país, y de las provincias en especial.

A mi modo de ver las cosas, el CM configura una manifestación positiva del llamado federalismo de concertación que, mediante la participación de todas las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aunadas con la voluntad de la Nación –expresado en el referido artículo 9, inciso d), de la ley 23.548–, tiende a establecer una política uniforme que armonice el principal tributo local de manera tal que este no se transforme en un impedimento insalvable que opere en desmedro del comercio interjurisdiccional.

Tal como ha dicho esa Corte, cada una de las creaciones del federalismo de concertación "configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias" (confr. Fallos: 322:1781, cons. 4).

Siendo así las cosas, el CM no parece susceptible de ser modificado unilateralmente por una jurisdicción, ya que esa tesitura equivaldría, jurídica y fácticamente, a descalabrar el sistema de armonización y coordinación ideado y consentido por todas al unísono.

A modo de conclusión, por todo este múltiple orden de argumentos es que considero que lo resuelto por la Comisión Plenaria del CM, como resolución definitiva y obligatoria para las partes, ha de ser revisado por un tribunal de justicia que, por lo que queda dicho, no puede ser de la instancia local de ninguna de las jurisdicciones involucradas ni tampoco de la federal ordinaria, cupiéndole tal misión, por tales razones, a VE.

Se torna así aplicable, a mi modo de ver, la conocida jurisprudencia que postula que el remedio federal solo procede respecto de las resoluciones de los tribunales de justicia, carácter atribuible a los integrantes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y, por extensión, de las decisiones de los organismos administrativos dotados por la ley de facultades jurisdiccionales, no revisables por vía de acción o de recurso (Fallos: 257:31; 292:620; 300:526, 562; 301:594, 1152, 1226; 302:174; 306:455; 308:116, entre otros).

Asimismo, tal cúmulo de razones me lleva a postular esta solución que es discrepante de la otorgada por V.E. en el precedente de Fallos: 305:1471, tesitura que, de mantenerse, advierto que implicaría privar a la recurrente del derecho a toda revisión judicial de lo actuado".

No obstante, los miembros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación desoyeron las recomendaciones del dictamen emitido por la Procuradora Fiscal de la Nación en la causa "Maxiconsumo" y declararon improcedente el recurso planteado.

18 Palabras de la Procuradora Fiscal de la Nación Laura Monti en el dictamen emitido en la causa "Maxiconsumo SA c/ Provincia de Misiones", 29/7/09, CSJN, 14/5/13.

6. LA JUSTICIA FEDERAL Y LA IMPUGNACIÓN, FUNDADA EN LA LEY DE COPARTICIPACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES. NORMA DE CARÁCTER FEDERAL O DE DERECHO PÚBLICO LOCAL

Entiende Luna Requena¹⁹ que la Corte Suprema de Justicia ha dejado asentadas reglas de atribución de competencia que giran en torno del vicio imputado a las normas locales. Desde el antecedente en Fallos: 176:315 señaló que *“contra las leyes y decretos provinciales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones, según la calidad del vicio imputado: a) si son violatorios de la Constitución nacional, tratados con las naciones extranjeras, o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional; b) si se arguye que una ley es contraria a la Constitución provincial, o un decreto es contrario a la ley del mismo orden, debe ocurrirse a la justicia provincial, y c) si se sostiene que la ley, el decreto, etc. son violatorios de las instituciones provinciales y nacionales, debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial y, en su caso, llegar a esta Corte por el recurso extraordinario del artículo 14 de la ley 48. En esas condiciones se guardan los legítimos fuentes de las entidades que integran el gobierno federal, dentro de su normal jerarquía, pues carece de objeto llevar a la justicia nacional una ley o un decreto que, en sus efectos, pudieron ser rectificados por la magistratura local”*²⁰.

Así, uno de los supuestos en que procede la competencia originaria de la Corte se presenta cuando: es parte una provincia, según el artículo 117 de la Constitución nacional; la acción entablada se funda, directa y exclusivamente, en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa²¹; la cuestión remite necesariamente a desentrañar el sentido y los alcances de uno o más preceptos de esa naturaleza, cuya adecuada hermenéutica resulta esencial para la justa solución de la controversia y permita apreciar si existe la mentada violación constitucional²².

Sobre la evolución en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia respecto de su competencia originaria, cuando se trae a discusión la impugnación de tributos locales por transgredir la ley de coparticipación federal –para profundizar sobre este aspecto, remitimos al trabajo de Gustavo J. Naveira de Casanova y Pablo Revilla²³–, cabe advertir que, en un primer período, dicho cuestionamiento no habilitaba la competencia federal, pues se entendía que el tributo provincial o municipal no era atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional, sino como violatorio de la ley local de adhesión al régimen de coparticipación (Fallos: 314:862).

La reforma constitucional de 1994 asigna rango constitucional al régimen de coparticipación de impuestos (artículo 75, incisos 2 y 3, Constitución Nacional). Entonces, la Corte, en el citado caso “El Cóndor”, de Fallos: 324:4226 (considerando 8), sostuvo que ese nuevo rango asignado a la coparticipación federal de impuestos y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conduce a concluir que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional. El Alto Tribunal añadió que asume tal calidad la eventual violación, por parte de una provincia, del compromiso de abstenerse de legislar en materia de facultades impositivas propias, aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como conflicto entre dos leyes locales.

La Constitución Nacional establece la imperativa vigencia del esquema de distribución de impuestos previsto en la ley convenio –sancionada por el Congreso Nacional y aprobada por las provincias–, que *“no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada”*, de modo que una hipotética violación a la ley local de adhesión y, por ende, a dicha norma federal, se proyecta sobre las nuevas cláusulas constitucionales, sin que en ello incida el carácter local de la norma mediante la cual pudiera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional (considerando 9).

19 Luna Requena, Álvaro C., “Importante fallo de la Corte Suprema de Justicia: posibilita impugnar tributos municipales ante la justicia federal”, Periódico Económico Tributario, año 2005, pág. 368

20 Confr. Fallos: 188:494; 209:329; 211:1327, 1405 y 1710; 240:210; 249:165; 259:343; 277:365; 289:144; 292:625 y, más recientemente, 311:1588, considerandos 6 y 7, *in re “Sol Bingo c/Provincia de Buenos Aires”*, reiterada en Fallos: 311:2050 y 315:448, entre muchos otros, citado por Luna Requena, Álvaro C., ob. cit. en nota 18.

21 Fallos: 311:1812 y 2154; 313:98 y 548; 315:448; 318:992 y 2457; 322:1470; 323:2380 y 3279.

22 Fallos: 330:4953, 5226 y C.976.XLIII, “Correco Oficial de la República Argentina SA c/Corrientes, Provincia de s/Acción declarativa de inconstitucionalidad”, del 5/2/08.

23 Naveira de Casanova, Gustavo J. y Revilla, Pablo, “Competencia ratione materiae de la Justicia Federal en planteos vinculados con la ley de coparticipación”, publicado en La Ley on line.

Igual orden de ideas se adoptó el 27 de mayo de 2004 en la causa "Argencard SA c/Provincia de Salta" (Fallos: 327:1473), ante *"la eventual violación por parte de una provincia de continuar aplicando las normas del convenio multilateral..."*, y en más de veinte fallos posteriores.

En los autos "Unilever de Argentina c/Municipalidad de Río Cuarto", el 6 de septiembre de 2005 (Fallos: 328:3340), la Corte aplicó la doctrina "El Cóndor" de Fallos: 324:4226, por primera vez con relación a un tributo municipal, al entender que era competente en instancia originaria para resolver sobre la solicitud de declaración de inconstitucionalidad de la contribución impuesta por el artículo 173 del Código Tributario Municipal de Río Cuarto, al entender que se superpone a un impuesto provincial y viola la Constitución Nacional y la ley 23.548; se remite a los citados precedentes de Fallos: 324:4226 y 327:1473.

No obstante lo expuesto, después de Fallos: 324:4226 encontramos numerosos precedentes²⁴ en los que la Corte niega la procedencia del fuero federal. Y esto es porque, según surge del análisis y comparación de los distintos pronunciamientos aludidos, el Alto Tribunal aplica esa doctrina de Fallos: 324:4226 cuando la pretensión de la actora se ha fundado exclusivamente en principios constitucionales, en leyes federales, y/o en el régimen de coparticipación federal de impuestos.

Específicamente, la Corte ha sostenido que la afectación de la materia de coparticipación federal de impuestos implicaba una cuestión constitucional, no obstante el carácter local de la norma de adhesión a dicho régimen. Es decir, ante el conflicto entre dos normas locales, únicamente se ha admitido la competencia federal originaria cuando la ley provincial infringida es la de adhesión al régimen de coparticipación federal de impuestos.

Por tanto, cuando la parte actora ha pretendido objetar un tributo local ante la justicia federal, invocando conjuntamente normas locales (v.gr., Convenio Multilateral, Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento; Código Fiscal provincial; ley orgánica de municipalidades; otras leyes provinciales; etc.) y federales, la Corte ha rechazado la procedencia de la competencia originaria, al considerar que debían ventilarse ante la justicia provincial.

6.1. El caso "Papel Misionero SAIFC c/Provincia de Misiones"

Con fecha 5 de mayo de 2009 la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mediante el fallo recaído en autos "Papel Misionero SAIFC c/Provincia de Misiones"²⁵ niega la competencia originaria de la Corte para resolver los casos en que se objetan tributos locales (municipales o provinciales). Así, nuestro máximo tribunal sentaba una jurisprudencia que modificaría sustancialmente las reglas de juego establecidas hasta el momento, al limitar la habilitación de su competencia originaria en razón de la materia involucrada.

Oportunamente²⁶, al momento de analizar el caso, nos preguntábamos si este decisorio implicaba –o no– abandonar en forma definitiva la doctrina sentada en el precedente "El Cóndor"²⁷, con relación a la competencia del fuero federal para resolver los casos en que se objetan tributos locales que vulneren el régimen de coparticipación federal, el convenio multilateral y los pactos fiscales, hoy estamos en condiciones de afirmar que esto, lamentablemente, ha sucedido.

Recordemos los considerandos 3 y 4 del mencionado decisorio, el cual textualmente expresa que: "... la decisión que se adopta importa dejar de lado la solución establecida en Fallos: 324:4226, en la medida en que por el presente se restablece la tradicional doctrina –con la excepción indicada–, con arreglo a la cual el régimen de coparticipación federal forma parte integrante del plexo normativo local (Fallos: 314:862; 316:324 y sus citas). Que ello conduce a la declaración de incompetencia, ya que para habilitar la instancia prevista en el artículo 117 de la Constitución Nacional –cuando en la causa es parte una provincia– es preciso que en la demanda no se planteen, además de las cuestiones federales, otros asuntos que –por ser de naturaleza local–

24 Cfr. Fallos: 327:1789, "Matadero y Frigorífico Merlo SA c/Provincia de Buenos Aires"; Fallos: 329:783, "La Independencia Sociedad Anónima de Transportes c/Buenos Aires, Provincia de s/Acción declarativa"; Fallos: 329:5675, "Drogería Oncofarma SRL c/Provinciacia de Tucumán"; "Compañía Financiera SA c/Municipalidad de Rosario", expte. C.4700.XLI.; Fallos: 330:1718, "Cartocor SA c/Municipalidad de Concordia"; "Petrobrás Energía c/Municipalidad de General Belgrano"; expte. P.1644.XLII.; Fallos: 331:2586, "YPF, SA y otro c/Municipalidad de La Matanza y otro s/Ordinario".

25 Fallos: 332:1007.

26 Almada, Lorena y Matich, Cecilia, "Retorno a la tradicional doctrina de la CSJN sobre competencia originaria en planteamiento conjunto de una cuestión federal con una de orden local: Papel Misionero SAIFC c/Provincia de Misiones", Periódico Económico Tributario, N° 428, Ed. La Ley, Buenos Aires, 9/10/09, pág. 1.

27 Fallos: 324:4226 y LL, 2002-C-503, 7/12/01.

resultaría ajenos a su competencia, pues la eventual necesidad de hacer mérito de ellos obsta a su radicación por la vía intentada frente a la necesidad de no interferir el ejercicio de atribuciones que las provincias no han delegado al conocimiento exclusivo de esta Corte (Fallos: 314:810 y 620)"

Así, en el **considerando tercero**, sorprende la Corte cuando explícitamente señala que la decisión que se adopta importa *dejar de lado* la solución establecida en el precedente "El Cóndor"²⁸, en la medida en que por el presente **se restablece la tradicional doctrina** expresada en las causas "Chevallier" (314:862) y "Expreso Cañuelas" (316:324) –con la excepción indicada–, con arreglo a la cual el régimen de coparticipación federal forma parte integrante del plexo normativo local (Fallos: 314:862; 316:324 y sus citas).

La excepción a la que se refiere implica que solo cabe discutir en instancia originaria la validez de un tributo cuando es atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional, es decir, que uno de los supuestos en que procede la competencia originaria de la Corte es cuando la acción entablada se funda directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal es la predominante en la causa.

Así, la Corte deja establecido que la vulneración de la ley de coparticipación federal no habilita su competencia originaria, ya que el tributo provincial no será atacado exclusivamente como contrario a la Carta Magna, sino que será contrario a otra ley local de adhesión al Régimen de Coparticipación, lo cual no impediría que, oportunamente, la cuestión federal que se encontrare latente en el litigio, fuese sometida a la Corte por vía del recurso extraordinario²⁹.

Juan Manuel Álvarez Echagüe y Gabriel Esteban Ludueña³⁰ señalan que, a partir de la incorporación de los nuevos ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), uno de los objetivos tenidos en miras por varios de sus integrantes ha sido restringir su competencia. Como muestra de ello, los citados autores transcriben dos frases del Dr. Eugenio Zaffaroni: "...ampliar la competencia de la Corte a la casación nos ha llevado que hoy tenga 15.000 causas, que es una ficción, porque **no se pueden ni leer**, por más que alguien no duerma para ello"³¹.

*"Hay que restringir el acceso de causas a la Corte. Menos causas y más importantes"*³².

Ahora bien, como se preguntan Álvarez Echagüe y Ludueña³³ ¿Con qué fundamento jurídico se ha cambiado dicha postura? ¿Se ha modificado la Constitución Nacional, más precisamente el artículo 116, el 117 o el 75, inciso 2?

Como señalan Bianchi y Albornoz³⁴, la respuesta –lamentablemente para el lector– no se funda en derecho; por criticable que parezca, es factible que los miembros actuales del Tribunal hayan intentado por esta vía alivianar de algún modo –aunque sea altísimo el costo que deberán pagar los contribuyentes– su fajina.

Es evidente que el cambio de jurisprudencia no tiene justificación jurídica alguna; parece muy claro que lo decidido en "Papel Misionero" está en línea con la voluntad política del tribunal, tendiente a restringir su competencia, aun cuando creemos que esta decisión política instrumentada de este particular modo debe lamentarse profundamente, pues vulnera en forma más que clara la CN, concretamente lo establecido en los artículos 116, 117 y 75, inciso 2³⁵.

Bianchi³⁶ recuerda que Oyhanarte "...a lo largo de varios trabajos y sentencias como juez de la Corte dejó en claro sus temores respecto del gobierno de los jueces" quien sostenía "la tesis del desideratum político es que a través de la justiciabilidad sin limitaciones, a decisión final ante problemas como los preindicados sea

28 Fallos: 324:4226 y LL, 2002-C-503, 7/12/01.

29 Fallos: 314:862.

30 Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Ludueña, Gabriel Esteban, "La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal en materia tributaria", Práctica Profesional, Ed. La Ley, La Ley On line, edición especial causa "Papel Misionero c/Provincia de Misiones", 2009-96.

31 Diario Clarín del 4 de octubre de 2003, <http://www.clarin.com/diario/2003/10/04/p-02101.htm>.

32 <http://santafeciuadad.com/modules/news/article.php?storyid=4765>.

33 Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Ludueña, Gabriel Esteban, ob. cit. en nota 29.

34 Bianchi, María E. y Albornoz, Juan J., "El reinado del Cóndor terminó. A propósito del fallo de la Corte Suprema en la causa 'Papel Misionero SA'", Ed. La Ley, Práctica Profesional, 1/1/09, 34.

35 Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Ludueña, Gabriel Esteban, ob. cit. en nota 29.

36 Bianchi, Alberto B, *Control de constitucionalidad*, T. 2, Ed. Ábaco, 2002, Buenos Aires, pág. 271, citado por Bianchi, María E. y Albornoz, Juan J., ob. cit. en nota 33.

adoptada por los ministros de la Corte Suprema, parece ser la consecuencia de una especie de sacralización de los jueces; algo así como una forma de idealización ingenua que deja de lado el hecho obvio de que se trata de hombres de carne y hueso, que tienen las mismas limitaciones, debilidades y apasionamientos que los demás”.

7. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

En cuanto a las conclusiones:

- a) El CM tiene por finalidad “*evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal*”³⁷, fijando una determinada esfera de imposición para cada una de las jurisdicciones en las que la actividad se desarrolla³⁸.
- b) Actualmente, el Protocolo Adicional no es de aplicación, por la reiterada negativa de los fiscos provinciales y de los organismos de control del CM a abrir dicho mecanismo.
- c) Toda discusión vinculada con la aplicación del convenio multilateral debe plantearse ante los órganos de control –Comisión Arbitral y Plenaria–, más allá de su discusión en sede local para no consentir el acto administrativo emitido por el fisco local. Ambas vías pueden utilizarse en forma paralela, pero una vez elegida la opción de recurrir ante los órganos del convenio multilateral, lo allí decidido tiene directo impacto en el proceso contencioso-administrativo tramitado en sede local.
- d) Las resoluciones de la Comisión Arbitral pueden apelarse ante la Plenaria, no obstante, luego no son objeto de recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación empero, de acuerdo con jurisprudencia de la CSJN, son pasibles de revisarse ante los tribunales locales, de acuerdo al plejo procesal de cada jurisdicción.
- e) La Corte Suprema de Justicia ha dejado asentadas reglas de atribución de competencia que giran en torno del vicio imputado a las normas locales. Actualmente, el Convenio Multilateral reviste naturaleza de derecho público local, de manera que *no abre* la competencia originaria de la CSJN (artículos 116 y 117, CN y ley 48), aunque, como señalamos, en otras épocas el criterio no fue este.

Uno de los supuestos en que procede la competencia originaria de la Corte es cuando la acción entablada se funda directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal es la predominante en la causa.

Por ello recomendamos:

- a) Que es necesaria la revisión de las decisiones de la Comisión Plenaria ante la CSJN vía, recurso extraordinario, con fundamento en el Dictamen emitido por la Procuradora General de la Nación en la causa “Maxiconsumo”.
- b) Que es inevitable que se arbitren los medios para que se habilite el mecanismo previsto en el Protocolo Adicional, el cual justamente fue creado para que los contribuyentes eviten ingresar las diferencias reclamadas por uno o varios fiscos y luego iniciar la consiguiente demanda de repetición en los otros afectados.
- b.1) Que se promueva ante la Comisión Arbitral la modificación del Protocolo Adicional en el siguiente sentido: 1.1) La instancia del Protocolo Adicional debería habilitarse en todos los casos en que como consecuencia de una fiscalización, haya surgido la aplicación de un diferente criterio al utilizado por el contribuyente con respecto a la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos. Además, requerir que los fiscos involucrados expresen conformidad o discordancia con el criterio sostenido por la jurisdicción iniciadora de la verificación. 1.2) Permitir que durante el proceso el contribuyente tenga la posibilidad de agregar fundamentos y medios probatorios que sostengan su derecho, sin que resulte imprescindible probar que la aplicación del criterio utilizado resultó inducido fehacientemente por la jurisdicción que resultó beneficiaria del mismo.
- c) Que la intervención de la CSJN deviene necesaria para exigir a las provincias y a los órganos del CM la aplicación del citado Protocolo.

37 Fallos: 208:203.

38 Fallos: 298:392; 329:5.

LA COMPETENCIA JURISDICCIONAL DE LOS ÓRGANOS DEL CONVENIO MULTILATERAL

LAURA KARSCHENBOIM

1) INTRODUCCIÓN

El Convenio Multilateral “es una necesidad, dada la existencia de facultades o potestades tributarias de jurisdicciones que pueden significar la tributación de un mismo hecho económico por más de una jurisdicción, lo que trae como consecuencia superposición impositiva sobre un mismo hecho. El Convenio tiene como objetivo el de evitar o aminorar la problemática de las superposiciones sobre un mismo hecho.

Pero simultáneamente, además de ser un instrumento que procura evitar la doble imposición, implica la limitación de las facultades impositivas de las jurisdicciones que firman ese acuerdo; de alguna manera resigna potestad tributaria. Y precisamente, cuando se acepta la limitación de capacidad de tributación, se requiere un acuerdo político, con concesiones recíprocas, a efecto que esa limitación sea lo más equitativa posible entre las distintas jurisdicciones....

Por eso el Convenio se debe ver como un acuerdo de voluntades político, que trae como consecuencia una renuncia de potestades que son legítimas, pero que se hace por un objetivo mayor, cual es el de evitar la múltiple imposición sobre un hecho económico. Pero por otra parte ese acuerdo tiene que considerar los intereses de las partes contratantes y las consecuencias que de esas concesiones se derivan¹.

Estas fueron las palabras de Hugo De Marco en su primera clase como introducción al estudio del Convenio Multilateral, dictada en el marco del XXIII Curso Nacional Argentino sobre Tributación realizado por el CIET del 20 de septiembre al 1 de octubre de 1982.

En el presente trabajo se reflexionará acerca de la naturaleza jurídica de las decisiones emanadas de los órganos de aplicación del Convenio Multilateral (“CM”) –Comisión Arbitral (“CA”) y Comisión Plenaria (“CP”)–, su obligatoriedad, como así también la necesidad de su revisión judicial. De esta manera, se describirá el escenario actual tanto para los contribuyentes como para los fiscales provinciales y municipales a través de los pronunciamientos jurisprudenciales más recientes, para luego intentar arribar a una posible solución a la problemática en cuestión.

2) NATURALEZA JURÍDICA DE LAS RESOLUCIONES DE LOS ÓRGANOS DEL CM

Tal como fue establecido en el dictamen de la Procuración General de la Nación en los autos “Makro”, el CM crea los organismos que entienden de su aplicación: la CA y la CP. Estos organismos emiten dos tipos de resoluciones, interpretativas o cuasijurisdiccionales, o al menos arbitrales. “La Comisión Arbitral tiene una función reglamentaria que se ejerce mediante el dictado de resoluciones generales interpretativas de las cláusulas del Convenio, obligatorias para las jurisdicciones adheridas... además... cuenta con atribuciones cuasijurisdiccionales o, al menos, arbitrales, que le permiten resolver casos concretos que se someten a su consideración y que se originen con motivo de la aplicación del Convenio (artículo 24)“².

Sin embargo, tiempo después, en el dictamen de la causa “Maxiconsumo”, la Procuración sostuvo que no resulta posible considerar a la CA y CP como tribunales arbitrales debido a que “no se reúnen en ellos los dos requisitos que hacen a la esencia del arbitraje: libre elección de los árbitros... el particular no tiene posibilidades de participar en la designación de quienes vayan a decidir los asuntos que propone para su resolución. Y, por otra parte, la CA y la CP están integradas por representantes de los fiscales adheridos, entre ellos los que resultan acreedores del contribuyente, y que, por ende, poseen un interés directo en el resultado de la controversia”³.

1 De Marco A. Hugo, “El Convenio Multilateral. Su ubicación en el contexto de los acuerdos para evitar la reiterada imposición local de bienes y servicios”, versión de la primera clase dictada en el XXIII Curso Nacional Argentino sobre Tributación realizado por el CIET en Buenos Aires, del 20 de septiembre al 1 de octubre de 1982, como introducción al estudio del Convenio Multilateral.

2 Dictamen de la Procuradora General Sustituta María Graciela Reiriz, “Makro SA s/Su recurso extraordinario por denegación de recurso de apelación contra declaración de incompetencia de la comisión arbitral”, M.267.XXX.PVA.

3 “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, M.921.XLII., CSJN, 14/5/13.

No obstante ello, lo descripto en la página web de la CA pareciera inclinarse más hacia una función interpretativa y de arbitraje. Así se explica que “*es el organismo encargado de la solución de los problemas que pudieran originarse en la aplicación del Convenio, previniendo y dirimiendo los conflictos que se presentasen en relación a la interpretación de sus normas. En consecuencia, su misión primordial es interpretativa y de arbitraje*”⁴.

Sin duda alguna se trata de órganos administrativos con una integración plurijurisdiccional. La CA se encuentra constituida por un presidente, un vicepresidente y siete miembros pertenecientes a las distintas jurisdicciones, dos con carácter permanente (Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires) y cinco rotativos agrupados en zonas: Zona Noreste (Corrientes, Chaco, Misiones y Formosa), Zona Noroeste (Salta, Jujuy, Tucumán, Santiago del Estero y Catamarca), Zona Cuyo (Mendoza, San Juan, San Luis y La Rioja), Zona Centro (Córdoba, Entre Ríos, La Pampa y Santa Fe), y Zona Sur o Patagónica (Chubut, Neuquén, Río Negro, Santa Cruz y Tierra del Fuego). Por su parte, la CP está constituida por dos representantes de cada jurisdicción.

Siendo que ya se ha ubicado a la CA y a la CP dentro del esquema de la división de poderes, corresponde definir qué clase de acto de la administración es aquel que resuelve un “caso concreto” dispuesto en el inciso b) del artículo 24 del CM. Podría sostenerse que el mismo resulta análogo a una consulta vinculante, en los términos del artículo a continuación del artículo 4 de la ley 11.683, realizada a los representantes de los fiscos para conocer la correcta distribución de la base imponible de acuerdo con las disposiciones del CM. Recordemos que la consulta vinculante no es recurrible ante la justicia, ya que solo resulta apelable dentro del ámbito del Poder Ejecutivo y es obligatoria tanto para el contribuyente como para el fisco. Se la formula antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración. El “caso concreto” también resultaría obligatorio para las partes en el caso resuelto, de acuerdo con lo establecido por el inciso b) del artículo 24 del CM; y solo se encuentra prevista la apelación de la resolución de la CA ante la CP. Sin embargo, y a diferencia de la consulta vinculante, el “caso concreto” en los términos del inciso a) del artículo 3 del Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria (“RP”)⁵ debe plantearse luego de la determinación impositiva; es decir que previamente se le debe haber notificado al contribuyente una resolución determinativa de oficio. Por lo tanto, resulta imposible pensar en algún tipo de similitud entre ambas figuras. No obstante ello, se advierte que el “caso concreto” también se configura cuando se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones para la aplicación del CM a una misma situación fiscal respecto de un mismo contribuyente, de acuerdo con el inciso b) del artículo 3 del RP.

Por otra parte, al encontrarse estos órganos dentro de la Administración, y acorde con el análisis de su marco normativo, por su propia naturaleza no revisten completamente “*los caracteres que tipifican al régimen jurídico de la actividad jurisdiccional: imparcialidad, independencia del órgano y definitividad de su pronunciamiento o resolución (fuerza de cosa juzgada)*”⁶. Por lo tanto, y más allá de la obligatoriedad de sus decisiones dispuesta en el inciso b) del artículo 24 del CM, como todo acto administrativo, deberán ser revisadas por el Poder Judicial.

Cabe destacar que el contribuyente que decide plantear un “caso concreto” ante la CA no renuncia a la vía jurisdiccional eligiendo la vía administrativa, ya que en este caso no existe normativa alguna que ofrezca una opción excluyente entre ambas. Tampoco resulta el planteo del “caso concreto” una vía excluyente del recurso interpuesto contra la resolución determinativa de oficio. El artículo 5 del RP establece claramente que “*la acción ante la Comisión Arbitral debe promoverse dentro del plazo concedido por las normas de procedimiento tributario de cada jurisdicción, para la recurrencia de los actos administrativos contemplados en los incisos a)... del artículo 3...*”, es decir, en los casos originados en determinaciones impositivas. No surge del RP o de los Códigos Fiscales provinciales o de las respectivas Ordenanzas Municipales que el “caso concreto” resulte un planteo alternativo a la interposición del recurso correspondiente para recurrir la determinación de oficio.

En este entendimiento, la exclusión de que se trata no se encuentra prevista debido a que los órganos del CM solo tienen competencia para expedirse acerca de la distribución de la base imponible del

4 <http://www.comarb.gov.ar/institucional/sobre-comarb-menu2>.

5 Resolución general CP 32/15.

6 Dromi, José Roberto, *Derecho Administrativo*, T. I, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1992, pág. 83.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos ("IIBB"). Si el contribuyente pretende cuestionar materias ajenas al ámbito del CM y de estricta incumbencia local –como la prescripción de la acción del fisco, la procedencia de la aplicación de la multa o la responsabilidad solidaria de sus directores– lo deberá hacer en el ámbito de la administración tributaria provincial o municipal correspondiente. Por lo tanto, se trata de dos revisiones simultáneas sobre distintos aspectos del acto determinativo de oficio.

Podría incluso considerarse que el planteo del "caso concreto" es la forma más efectiva de resolver un conflicto sobre la distribución de la base imponible del tributo, tal como lo afirmó la Procuradora General de la Nación: *"el mecanismo del artículo 24, inciso b), del CM no constituye una vía 'alternativa' para la solución de las controversias entre el contribuyente y 'el' fisco local, sino que se evidencia como el único mecanismo existente que posibilita finiquitar, de una vez, la cuestión con respecto a todas las jurisdicciones involucradas, dado que la corrección que pretenda una de ellas –en la porción de base imponible que le corresponde– repercutirá obligadamente en las relaciones del contribuyente con las demás provincias"*.

En virtud de lo expuesto, el contribuyente que decide acudir a los órganos del CM tendrá dos resoluciones emitidas por organismos que integran la administración, una respecto de la distribución de la base imponible de la imposición local; la otra, por el resto de las cuestiones que conforman la determinación impositiva del fisco.

2.1. La CA y CP son órganos administrativos con algunas funciones materialmente jurisdiccionales

Encontramos autores como, por ejemplo, Gauna⁸, que consideran *"inexistente la función jurisdiccional administrativa y su consecuencia, la existencia de actos jurisdiccionales administrativos"*. Remarca en su obra la postura de los pensadores de los siglos XVIII y XIX en cuanto a que buscaron *"un mecanismo en concreto para que el poder se contenga a sí mismo, estableciendo los lineamientos de la relación entre los poderes"*, originándose de este modo el concepto de que *"el que hace la ley no la ejecuta ni la juzga, el que ejecuta la ley no la hace ni la juzga, ni quien juzga hace o ejecuta la ley"*. Según este autor, esta concepción en nuestro país fue *"consolidada al tiempo de discutirse y consagrarse la Constitución"*. Señala que de ella surge la incompatibilidad de la función jurisdiccional administrativa del artículo 18 –en cuanto dispone que *"toda contraposición de derechos puede dar lugar a una 'causa' que solamente puede ser resuelta por un juez natural con jurisdicción suficiente"*– y del artículo 109 –que reza que *"en ningún caso el Presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las feneidas"*–. De esta forma, Gauna concluye que en el mencionado artículo 109 *"nuestros constituyentes aseguraron... la facultad del órgano judicial para conocer en todo tipo de causas, alejando cualquier especulación que tuviere que ver con una función administrativa jurisdiccional"*.

No obstante ello, nos encontramos con el célebre precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CSJN") "Fernández Arias c/Poggio", en donde se remarcó que *"como punto de partida, es preciso advertir que el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es uno de los aspectos que, en mayor grado, atribuyen fisonomía relativamente nueva al principio atinente a la división de poderes. Esta típica modalidad del derecho público actual, desde luego, no ha surgido como consecuencia de especulaciones de orden teórico. Tampoco expresa ni encubre una determinada concepción del Estado. Muy por el contrario, constituye uno de los modos universales de responder, pragmáticamente, al premioso reclamo de los hechos que componen la realidad de este tiempo, mucho más vasta y compleja que la que pudieron imaginar los constituyentes del siglo pasado, y se asienta en la idea de que una administración ágil, eficaz y dotada de competencia amplia es instrumento apto para resguardar, en determinados aspectos, fundamentales intereses colectivos de contenido económico y social (ver Fallos: 199:483, 524 y 536 [Rev. La Ley, T. 36, pág. 703, fallo 18.217]), los que de otra manera solo podrían ser tardía o insuficientemente satisfechos (Landis, James M., 'The Administrative Process', 1950, págs. 1, 6 y ss.)"*⁹.

Resaltó la CSJN que *"los tribunales argentinos, desde antiguo, han declarado la validez de disposiciones equivalentes que rigieron o rigen en el orden nacional. Así, esta Corte, en numerosos fallos, resolvió que es*

7 "Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones", expediente M. 921. XLII., CSJN, 14/5/13.

8 Gauna, Juan Octavio, "El caso 'Fernández Arias c/Poggio'", en *Corte Suprema de Justicia de la Nación. Máximos Precedentes. Derecho Administrativo*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2013, págs. 155 a 169.

9 "Fernández Arias, Elena y otros c/Poggio, José (Suc.)", CSJN, 19/9/60, considerando 5.

*compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales –de índole administrativa– destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración (Fallos: 193:408; 240:235; 244:548; 245:351, entre otros [Rev. La Ley, T. 27, pág. 868, fallo 14.131; T. 96, pág. 98, fallo 43.992 y Rev. La Ley, T. 99, pág. 292, fallo 45.024])*¹⁰. Agregando “que esa doctrina, tendiente a adecuar el principio de la división de poderes a las necesidades vitales de la Argentina contemporánea y a delinear... el ámbito razonable del artículo 95 de la Constitución Nacional, se apoya, implícitamente, en la idea de que esta, lejos de significar un conjunto de dogmas rígidas, susceptibles de convertirse en obstáculos opuestos a las transformaciones sociales, es una creación viva, impregnada de realidad argentina y capaz de regular previsoramente los intereses de la comunidad en las progresivas etapas de su desarrollo (doctrina de Fallos: 178:9 y 23)”¹¹.

Sin embargo, la CSJN aclaró que la solución de una controversia por parte de un tribunal de la administración será constitucionalmente admisible en la medida en que se reconozca a los litigantes el derecho a interponer recurso ante los jueces ordinarios, al menos ante una instancia, sin existir un otorgamiento incondicional de las atribuciones jurisdiccionales al órgano administrativo ni el ejercicio de un poder discrecional.

Tiempo más tarde, en la causa “Ángel Estrada y Cía. c/Secretaría de Energía y Puertos”, la CSJN manifestó que “el otorgamiento de facultades jurisdiccionales a órganos de la administración desconoce lo dispuesto en los artículos 18... y 109 de la Constitución Nacional... Tales principios constitucionales quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad estén aseguradas, el objetivo económico y político tenido en cuenta para crearlos... haya sido razonable y además, sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente”¹².

En relación con este pronunciamiento, Maiorano¹³ opina que “el ejercicio de la función jurisdiccional consiste en la ‘composición de intereses contrapuestos’ a secas; si le agregamos ‘por un órgano imparcial e independiente con fuerza de cosa juzgada formal y material’ ya ingresamos en una función exclusivamente y excluyente del Poder Judicial. Pero si adoptamos la primera alternativa nada obsta a sostener que la Administración resuelve conflictos... Un conflicto entre dos partes que debe resolver la Administración será el mismo tanto en sede administrativa como en sede judicial... El conflicto es el mismo, la diferencia radica en qué autoridad lo resolverá. Materialmente estamos ante la misma actividad; orgánicamente son dos funciones diversas”.

Respecto del alcance de las funciones jurisdiccionales de los órganos administrativos, el autor citado manifiesta que la CSJN, en el fallo “Litoral Gas SA c/Enargas - Resolución 29/94”, “estableció un límite a la posibilidad de que los entes reguladores alcancen la calidad de tribunales administrativos; sostuvo con precisión que las condiciones de independencia y neutralidad no son suficientes para configurarlos como tales”.

De esta manera, reflexiona pormenorizadamente sobre el alcance de los dos aspectos señalados por la CSJN en aquel fallo: la independencia y la neutralidad. Manifiesta que “ambas cualidades se pueden resumir en la primera ‘independencia’; si es independiente es neutral; en cambio, si no es independiente pierde su neutralidad; es que ellas son garantías solo formales que no aseguran su condición de tribunal administrativo; por ello cabe preguntarse ¿de quién deben ser independientes? La respuesta es: del poder político y del poder económico. Si alcanzan esa neutralidad podrán ser objetivos, de tal forma que no resulten influenciados por factores externos que puedan condicionar sus decisiones. Por ello la independencia y neutralidad deben ir acompañadas por otras garantías esenciales y no meramente adjetivas, tales como su designación, la idoneidad de sus integrantes, las causales de remoción, la autoridad competente para adoptar esas decisiones. No basta con mencionar formalmente que serán independientes y neutrales si no se garantizan esas cualidades por medios jurídicos que neutralicen las presiones e interferencias que podrán sufrir sus directivos”.

Concluye Maiorano que la CSJN sí “reconoce el ejercicio de funciones jurisdiccionales por la administración”, y por lo tanto, no invalida la posible existencia de tribunales administrativos, siempre que estuviera

10 “Fernández Arias, Elena y otros c/Poggio, José (Suc.)”, CSJN, 19/9/60, considerando 9).

11 “Fernández Arias, Elena y otros c/Poggio, José (Suc.)”, CSJN, 19/9/60, considerando 10).

12 “Ángel Estrada y Cía. SA c/Resolución 71/96 - Sec. Ener. y Puertos (expediente 750-002119/96)”, A.126.XXX-VI, CSJN, considerando 12).

13 Maiorano, Jorge Luis, “El control judicial sobre los entes”, en *Corte Suprema de Justicia de la Nación. Máximos Precedentes. Derecho Administrativo*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2013, págs. 181 a 189.

subordinada a la *"constitucionalidad de esa actividad a un control judicial suficiente fundado en los artículos 18 y 109 de la Constitución Nacional"*, debiendo estar *"rodeados de garantías formales y sustanciales que aseguren su independencia, neutralidad e idoneidad"*.

En el caso que nos ocupa, considero que los órganos del CM revisten los rasgos típicos de tribunales administrativos con competencia materialmente jurisdiccional, toda vez que el contribuyente no solicita un mero control de la distribución de la base imponible de la imposición local, sino que actúa ante la CA y CP para defender sus derechos subjetivos. El contribuyente ve afectados sus derechos subjetivos debido a que, a pesar de haber ingresado el 100% de la base imponible de la correspondiente base imponible, un fisco puede no estar de acuerdo con lo tributado en su provincia o municipio –producto de la distribución realizada por el sujeto de sus ingresos y gastos entre las jurisdicciones en donde ejerce actividad–, y en consecuencia, le determinará la diferencia a su favor. Así, el planteo del *"caso concreto"* consiste en una herramienta útil para solucionar esta situación, y de hecho, se encuentra previsto con ese fin.

Por lo tanto, no podría sostenerse que las decisiones de los órganos del CM en los *"casos concretos"* son normativas o reglamentarias. Si bien tratan exclusivamente sobre la distribución de los ingresos brutos del contribuyente, estas resoluciones ponen a cargo de este, en muchos casos, una prestación económica. En consecuencia, a partir de la decisión de la CP, el contribuyente se puede encontrar ante dos situaciones: i) en la obligación de ingresar la diferencia en concepto de IIBB a la jurisdicción correspondiente e interponer un reclamo de repetición en aquella en donde lo ingresó de más, si de acuerdo con lo resuelto en el *"caso concreto"* distribuyó erróneamente la base imponible; o contrariamente: ii) no deberá ingresar la diferencia reclamada en la jurisdicción que le determinó de oficio, si de acuerdo con lo resuelto en el *"caso concreto"* distribuyó correctamente aquella base imponible.

Se puede advertir entonces, sin lugar a dudas, que en los supuestos en que se plantea un *"caso concreto"* en el marco de una determinación de oficio o de una desestimación de un reclamo de repetición, los órganos del CM parecieran ejercer una competencia materialmente jurisdiccional. Esto es porque la CA y CP dirimen los conflictos de intereses entre los fiscales y contribuyentes que alteran o pueden alterar los fines para los cuales se creó el CM, esto es, evitar la doble o múltiple imposición en el IIBB mediante la distribución de la materia imponible. Cabe agregar que la CA no deja de tener competencia jurisdiccional por el hecho de que se encuentre facultada a impulsar el proceso de oficio, ya que naturalmente también lo pueden hacer otros tribunales administrativos como el Tribunal Fiscal de la Nación y el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires.

En consecuencia, la CA no solo emite criterios generales [artículo 24, inciso a), del CM], esa es solo una de sus funciones. En un *"caso concreto"* analiza las particularidades propias de la controversia planteada, teniendo la posibilidad de comprobar los hechos invocados a través de la producción de la prueba ofrecida por las partes. El inciso b) del artículo 24 del CM establece la función de resolver las cuestiones sometidas a su consideración en los *"casos concretos"* –diferenciando aquella función de la prevista en el inciso a) del mismo artículo, esta es la de dictar normas generales interpretativas–. Así se desprende expresamente del inciso a) del artículo 24, que las decisiones son obligatorias para los fiscales, mientras que las del inciso b) lo son para las partes.

El CM contempla un supuesto abstracto, proporciona reglas para la asignación de ingresos y gastos de aquellos ingresos brutos provenientes de un proceso único, económicamente inseparable, correspondientes a las actividades contempladas en aquel cuerpo normativo. El contribuyente o el fisco se enfrentan con un caso concreto a partir de la aplicación de aquél. De esta forma, se lleva a cabo el esquema lógico del silogismo en que la premisa mayor es el CM, la premisa menor es el *"caso concreto"* y la conclusión es la resolución de la CA y CP, que deviene en una decisión de tipo jurisdiccional.

Esta decisión tiene fuerza de verdad legal, dictada en una controversia entre partes que determina y restablece el derecho en el caso concreto: define la correcta aplicación del CM a los efectos de evitar la doble o múltiple imposición, protegiendo así los derechos de los contribuyentes y de los fiscales. Según se desprende de la página web de la Comarb¹⁴, la CA es el órgano encargado de la solución de los problemas que pudieran originarse en la aplicación del CM, previniendo y dirimiendo los *conflictos* que se presenten en relación con la interpretación de sus normas. La CP tiene como competencia esencial y de mayor importancia la de resolver con carácter definitivo los recursos de apelación contra las decisiones adoptadas por la CA.

14 <http://www.comarb.gov.ar/institucional/sobre-comarb-menu2>

Asimismo, *la CA y la CP revisten los caracteres de imparciales e independientes, debido a que son los órganos de aplicación de CM, no de la voluntad de los fiscales que representan*. Actúan como terceros en una controversia a los efectos de que los fiscales no abusen en la distribución de la base imponible que pretenden apropiarse.

Las resoluciones de los "casos concretos" son normas jurídicas particulares o individuales, que señalan un deber ser concreto, objetivo. *Estas resoluciones se dictan por un procedimiento reglado, que se encuentra en el articulado que integra el Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria*.

Surge del Manual de Misiones y Funciones de la Comisión Arbitral donde se describen detalladamente la misión y función de las distintas áreas o departamentos que la integran. Por ejemplo, entre las funciones del Departamento Técnico Legal, se encuentra prevista la asistencia a la Secretaría en las causas que tramitan ante la CA y CP, que consiste en elevar los *traslados*; intervenir en el control de *plazos procesales*; intervenir con la Secretaría en la redistribución de los expedientes en los casos de *excusaciones y recusaciones*; intervenir en la formación de incidentes que planteen los *litigantes*; mantener actualizado el *registro de jurisprudencia administrativa compuesto por los casos concretos dictados por la CA y CP*; entre otras.

De acuerdo con el inciso b) del artículo 17 del CM, la CP es el órgano competente para establecer las normas procesales que rigen la actuación ante ella y ante la CA; por ello, aprobó el RP. De este último surge que existen traslados ordenados a las partes, como el correspondiente al planteo del "caso concreto" junto con las pruebas aportadas y ofrecidas, así como también de la prueba de hechos o documentos cuya existencia resultare desconocida al momento de la presentación (artículo 9) y el recurso de apelación ante la CP (artículo 24). Asimismo, se aplican las disposiciones del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación con carácter supletorio y siempre que no se oponga a los preceptos del CM (artículo 29); nótese que no hace mención a la Ley de Procedimientos Administrativos Nacional. Por otro lado, todos los años se dictan resoluciones que establecen la suspensión de los plazos durante el mes de enero, caracterizándolos, como *procesales* (con la finalidad de promover la armonización de la normativa procesamental de las jurisdicciones adheridas).

En definitiva, se desprende que el planteo del "caso concreto" está previsto como una acción, que existen traslados como en un proceso judicial. Y si existen traslados es porque existen partes a las que se describe como "litigantes". Además, los asesores que se encargan de resolver los casos planteados pueden ser recusados o pueden excusarse como los jueces, demostrando de esta forma su imparcialidad e independencia.

Por último, se pueden advertir los diferentes alcances de las resoluciones de la CA en los términos del inciso a) y del inciso b) del artículo 24 del CM de acuerdo con la forma prevista de notificación. Así, el artículo 26 del CM dispone que las resoluciones correspondientes a los "casos concretos" planteados deberán ser comunicadas por carta certificada con aviso de recepción, mientras que las normas generales interpretativas se publicarán en el Boletín Oficial de la Nación.

2.2. Obligatoriedad de las resoluciones de la CA y de la CP

Considero que las resoluciones de la CA y de la CP son actos administrativos al igual que los determinativos de oficio dictados por los fiscales provinciales o municipales. Ambas revisten las características propias de aquellos actos, esto es, la presunción de legitimidad y la ejecutoriedad.

De acuerdo con Marienhoff, la ejecutoriedad del acto "significa que, por principio, la Administración misma y con sus propios medios lo hace efectivo, poniéndole en práctica. Tal es el 'principio' que, desde luego, reconoce excepciones. Estas últimas dependen del sistema jurídico imperante en el lugar de que se trate"¹⁵. Es así que, y siguiendo a Marienhoff, en nuestro sistema jurídico rige la ejecutoriedad "impropia" (que "significa que si bien el 'acto' o decisión emanen de la Administración Pública, su cumplimiento o ejecución le compete al órgano judicial, que actúa a instancia de la Administración"¹⁶) ya que "por imperio de principios constitucionales, en diversas situaciones la Administración Pública debe recurrir al Poder Judicial para la ejecución o cumplimiento del acto administrativo"¹⁷. Sin embargo, existiría un límite a la ejecutoriedad, "cuyos efectos pueden ser definitivos en el caso concreto, ya que el acto impugnado puede resultar anulado, y con

15 Marienhoff, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966, T. II, pág. 374.

16 Marienhoff, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., T. II, pág. 379.

17 Marienhoff, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., T. II, pág. 380.

*ello excluido del campo jurídico*¹⁸. Este límite ya fue establecido por la CSJN: “los administrados enervarán la ejecución o efectos de actos administrativos, alegando la ilegitimidad de estos y aportando la prueba pertinente”¹⁹.

Por su parte, Gordillo prefiere caracterizar el acto administrativo como exigible u obligatorio “señalando con ello el que debe cumplirse y tomar como característica aparate la de su eventual ejecutoriedad, en cuanto posibilidad de uso de la fuerza por la administración”²⁰. Explica que un acto “es ejecutorio cuando la administración tenga otorgados por el orden jurídico, en forma expresa o razonablemente implícita, los medios para hacerlo cumplir por la coerción directa o indirecta (v.gr., sanciones) y que no lo es cuando deba recurrir a la justicia para lograr su cumplimiento. Va de suyo que el modo normal de ejecución forzosa de un acto administrativo, cuando avanza sobre la libertad de los individuos o la propiedad lato sensu de las personas físicas o jurídicas, es con la debida intervención judicial que controle que el acto es al menos regular, esto es, válido o anulable...”²¹. A diferencia de Marienhoff, sostiene que “ese modo de ejecución forzosa, por intermedio de la justicia, es el normal en un Estado de Derecho; no puede llamarse impropia; es la propia o norma en derecho. Será impropia en un Estado de Derecho, en todo caso, cuando la administración pueda hacerlo ella misma en virtud de una norma que la autoriza especialmente para el tipo de casos de que se trata, que no deberán versar sobre la libertad o propiedad de terceros”²².

Sustenta este autor su postura citando la opinión posterior de Barra²³ respecto del texto del artículo 12 del decreto ley 19.549/72, en donde sostiene que “la administración no goza de ningún privilegio especial que le permita invadir la esfera de libertad o de propiedad de los administrados. El ordenamiento le ha preservado este privilegio al Poder Judicial”²⁴ y que “por eso es criticable el artículo 12, el cual, en una redacción no demasiado afortunada, mueve a confusión presentando como regla lo que es una evidente excepción”²⁵, concluyendo que “por lo tanto, la posibilidad de utilizar la fuerza pública por propia decisión administrativa (y no mediante la intervención judicial, por el procedimiento que sea) no es un atributo propio del acto administrativo, sino una competencia especial otorgada por la ley a la administración”²⁶.

Se advierte que no existe ley alguna que autorice a la CA y a la CP a ejecutar las resoluciones que dicen, tampoco se las autoriza implícitamente ni existe una sanción administrativa por su incumplimiento. Por lo tanto, no pueden ejecutar de oficio por coerción sus decisiones; tampoco los fiscales de las veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y por extensión los municipios, pueden hacerlas cumplir por los contribuyentes que plantearon el “caso concreto”. Menos aún estos últimos tienen la posibilidad de que el fisco respete la distribución de la base imponible dispuesta por las resoluciones dictadas por los órganos del CM. Sólo cabe la posibilidad de que se solicite ante un juez, previo indispensable escrutinio del acto, para que disponga su ejecución en caso de ser regular.

Por todo lo expuesto, las resoluciones de la CA y CP resultan actos administrativos, emitidos dentro del marco de la competencia de estos órganos, encontrándose habilitados a actuar expresamente por el CM. Aquellas resoluciones, a mi criterio, integrarán el acto administrativo de determinación de deuda, debido a que el fisco local no se pronunció respecto a la distribución de la base imponible toda vez que el contribuyente solicitó que lo hiciera la CA y CP. Consecuentemente, el contribuyente tiene el derecho de solicitar la revisión de su legitimidad a través de la demanda impugnativa interpuesta ante el Poder Judicial; y de esta forma, la distribución de la base imponible determinada por los órganos del CM es susceptible de revisión judicial. Por su parte el fisco también podrá solicitar la revisión judicial de lo resuelto por los órganos del CM.

18 Marienhoff, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., T. II, pág. 381.

19 Marienhoff, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., T. II, pág. 380.

20 Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2004, T. III, “El acto administrativo”, pág. v-26.

21 Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., T. III, “El acto administrativo”, pág. v-26.

22 Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., T. III, “El acto administrativo”, pág. v-26.

23 Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., T. III, “El acto administrativo”, págs. v-27 y v-30.

24 Barra, Rodolfo, “Ejecutoriedad del acto administrativo”, *Revista de Derecho Administrativo*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1989, pág. 90.

25 Barra, Rodolfo, “Ejecutoriedad del acto administrativo”, ob. cit., pág. 91.

26 Barra, Rodolfo, “Ejecutoriedad del acto administrativo”, ob. cit., pág. 76.

Considero que las decisiones emitidas por los órganos del CM resultan revisables por un juez toda vez que este reviste la facultad de pronunciarse acerca de aquellos elementos que se hayan omitido sustanciar y/o incorporar al proceso, tales como hechos y/o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, así como también ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquellos. Por lo tanto, si la CA y CP no efectuaron una auténtica y seria ponderación de los argumentos vertidos por las partes y de las pruebas producidas en la causa, el juez por consiguiente, deberá apartarse de sus conclusiones cuando estas presenten deficiencias manifiestas.

Por ello, resultaría indispensable que las administraciones locales suspendieran el proceso de determinación de oficio, tal como se encuentra previsto por el artículo 161 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (en donde se prevé la suspensión del curso de la prescripción de las acciones y poderes de la autoridad de aplicación desde la fecha de la interposición del "caso concreto" hasta 90 días después de haber adquirido firmeza la resolución dictada por la Comisión Arbitral o Plenaria, o se prolongará hasta que se resuelva el recurso de reconsideración)²⁷. De esta manera, cobraría sentido la comunicación del "caso concreto" a la jurisdicción dispuesta en el artículo 4 del RP.

El hecho de que el CM no establezca una consecuencia jurídica (ya que no todas las jurisdicciones prevén la suspensión del procedimiento recursivo en que esté discutida la validez de la determinación de oficio) para la comunicación realizada por el contribuyente del planteo del "caso concreto" a la jurisdicción local no significa que la CA y la CP no tengan competencia para revisar o impugnar actos locales. Se advierte que el artículo 4 del RP se complementa con el artículo 6, que dispone el momento a partir del cual se plantea el "caso concreto". A mi modo de ver, el RP solo establece los plazos de forma precisa para plantear un "caso concreto" originado en una determinación impositiva, puesto que de no cumplirse los mismos no podrá accionarse ante la CA.

Se llega así a la conclusión de que si el acto administrativo que agota la vía es susceptible de ser revisado por el Poder Judicial, la resolución de la CP debería correr la misma suerte. El hecho de que en el procedimiento dispuesto en el CM no se encuentre previsto que los contribuyentes y los fiscos tengan acceso a una vía judicial, y en la práctica se lo entienda de ese modo, deviene en un agravio constitucional originado en la privación de justicia²⁸.

3) LA ACTUAL DOCTRINA LEGAL DE LA CSJN

En su más reciente jurisprudencia²⁹, la CSJN sostuvo que las resoluciones de la CA y la CP son revisables por el Poder Judicial pero deberán ventilarse ante los tribunales competentes por las vías que las normas procesales respectivas dispongan.

De acuerdo con la CSJN, uno de los motivos por los cuales la interposición del Recurso Extraordinario Federal contra la resolución de la CP resulta improcedente es debido a que la apelación del artículo 14 de la ley 48 solo procede respecto de sentencias judiciales. Por lo tanto, manifestó que "*es jurisprudencia del tribunal que la apelación del artículo 14 de la ley 48 solo procede respecto de sentencias judiciales, es decir, provenientes de los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias, así como que la excepción a este principio tiende a preservar el control constitucional que incumbe a esta corte, en los supuestos en que esos tribunales hayan sido sustituidos por órganos o funcionarios ajenos a aquel en virtud de disposiciones que, además, excluyen toda forma de revisión judicial*"³⁰.

Esta doctrina legal fue siempre reconocida por la CP, ya que en sus resoluciones expresaba que "*respecto a la admisibilidad del recurso extraordinario presentado, los precedentes obrantes sobre el tema in-*

27 En el mismo sentido se recomienda leer el profundo análisis realizado por Balbo, Elvira en "1977-2007. A treinta años del convenio multilateral. Una somera revisión de algunas cuestiones pendientes", Consultor Tributario, Ed. Errepar, noviembre 2007.

28 En los términos de "Fernández Arias, Elena y otros c/Poggio, José (Suc.)", CSJN, 19/9/60.

29 "Frigorífico de Aves Soychú SAIFI c/Municipalidad de Gualeguay", expediente F.509.XLV, CSJN, 14/5/13; "Maxiconsulmo SA c/Provincia de Misiones", expediente M.921.XLII, CSJN, 14/5/13; "Automotores Juan Manuel Fangio c/Provincia de Buenos Aires", expediente A.1014.XLV, CSJN, 14/5/13; "Automotores Juan Manuel Fangio c/Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires", expediente A.1013.XLV, CSJN, 14/5/13; "Radiotrónica de Argentina SA s/Protocolo Adicional resolución general 3/07, Municipios de Vicente López, Morón y Merlo", expediente R.649.XLVI, CSJN, 1/8/13; "Valois SACIFIA c/Provincia de Misiones s/Rec. Extraordinario", expediente V.185.XLIX, CSJN, 19/11/13.

30 Fallos: 292:620; 305:1471 y 1699 y S.C. M.267.XXX.

dican que de acuerdo a la doctrina del más Alto Tribunal, plasmada en autos 'Cía. Minera Aguilar SA' (fallo del 22/9/83) y 'Makro SA' (23/4/96), entre otros, la apelación del artículo 14 de la ley 48 solo procede contra sentencias judiciales, es decir, provenientes de los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las Provincias". No obstante ello, debido a que "el mejor custodio de la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es el propio Tribunal" consideraba conveniente conceder sendos recursos "en atención a la adecuada salvaguarda del derecho de defensa y la garantía de la tutela jurisdiccional".

Otra de las razones para declarar improcedente el Recurso Extraordinario Federal utilizada por la CSJN fue que el CM forma parte del derecho público local en los términos de "Papel Misionero"³¹, carácter que resulta extensivo al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación.

En los pronunciamientos arriba mencionados –"Cía. Minera Aguilar" y "Makro"–, nuestra CSJN remitió a su propia doctrina legal en donde expresó que "el único derecho que para los contribuyentes surge del convenio es el de impugnar ante los órganos de este la conducta de cualquiera de sus partícipes que pudiera considerarse contraria a sus preceptos; bien cabe afirmar, en tal sentido, que esa actividad configura el mejor control de las autolimitaciones que se han impuesto las entidades que o suscribieron. Empero, una vez resuelta la controversia por la más alta autoridad instituida por el tratado –la comisión plenaria–, en la cual se encuentran representados todos los adherentes (artículo 16), es claro que la recurrente carece de la facultad de cuestionar lo decidido, pues ningún derecho emergente del convenio puede hacer valer contra los partícipes del conflicto luego de que se han sujetado al pronunciamiento de aquellas (doctrina de fallos: 185:140).

Que, concordantemente con lo expuesto, el interés de la apelante... debe hacerse valer ante las autoridades administrativas de la provincia o municipalidad a la que se pagó indebidamente el tributo y, eventualmente, ante los tribunales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención de esta corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso"³².

Se pueden agrupar los recientes precedentes señalados en aquellas causas originadas en la interposición del Recurso Extraordinario Federal por parte del contribuyente, y en aquellas en que los fiscales provinciales decidieron recurrir la resolución de la CP ante la CSJN.

Así vemos que en "Frigorífico de Aves Soychú SAIFI c/Municipalidad de Gualeguay", cuando el contribuyente planteó el "caso concreto" ante la CA, sin haber interpuesto paralelamente el recurso pertinente ante la Municipalidad, y luego recurrió la resolución de la CP mediante el Recurso Extraordinario, la CSJN resolvió que "de mantener su postura frente a las determinaciones practicadas por la Municipalidad de Gualeguay, **no obstante lo resuelto por los citados organismos**, la actora deberá ventilar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso"³³ (el destacado es propio).

Remarco la frase "*no obstante lo resuelto por los citados organismos*" advirtiendo que podría entenderse que la CSJN sostuvo que la revisión judicial de la resolución de la CP debería hacerse conjuntamente con el resto de los agravios planteados por el contribuyente respecto del acto determinativo de oficio.

En "Automotores Juan Manuel Fangio c/Provincia de Buenos Aires", el recurso ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires no había sido resuelto al momento de interponer el Recurso Extraordinario. Por lo tanto, la CSJN manifestó que "de mantener su postura de que se aplique 'el Protocolo Adicional o una solución equivalente para el pasado, de modo que no se le irroguen perjuicios', la actora –que consiente los criterios de atribución de los ingresos y los gastos consignados por los citados orga-

31 En "Papel Misionero SAIFC c/Misiones, Provincia de s/Acción declarativa", expte. P.582.XXXIX, del 5/5/09 la CSJN sostuvo que no procedía su competencia originaria debido a que: i) las leyes convenio forman parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial (régimen de coparticipación federal y Convenio Multilateral en sus respectivas ratificaciones locales por medio de las legislaturas provinciales, justamente por formar parte del plexo normativo local); ii) solo se discute la validez de un tributo en instancia originaria cuando es atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional, y, por lo tanto, iii) corresponde la competencia originaria cuando la cuestión federal es predominante en la causa. De esta forma, dejó establecido expresamente que dejaba de lado la doctrina legal de "El Cóndor" (Fallos: 324:4226), restableciendo la tradicional doctrina sentada en "Transportes Automotores Chevallier SA" (Fallos: 314:862).

32 "Recurso de hecho deducido por la Cía. Minera Aguilar SA en la causa Compañía Minera Aguilar SA s/Expediente CA 24/81", CSJN, 22/9/83, considerando 5º y 6º.

33 "Frigorífico de Aves Soychú SAIFI c/Municipalidad de Gualeguay", expediente F.509.XLV, CSJN, 14/5/13, considerando 6º).

nismos (confr. escrito de interposición del recurso extraordinario, pto. IV, fs. 331 vta. in fine) – deberá continuar el trámite iniciado ante el Tribunal Fiscal de la provincia o en su caso ventilar la cuestión ante otros tribunales locales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso”³⁴.

Del mismo modo, en “Automotores Juan Manuel Fangio c/Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, el contribuyente interpuso recurso ante la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, al tiempo de interponer el Recurso Extraordinario, resolviendo la CSJN que “*la actora... deberá continuar el trámite iniciado ante los entes recaudadores o en su caso ventilar la cuestión ante los tribunales locales competentes*”³⁵.

En “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, el recurso fue interpuesto por el fisco, quien no inició la gestión de cobro por vía de apremio y el contribuyente tampoco recurrió en el ámbito de la justicia local la resolución determinativa. En consecuencia, la CSJN concluyó que “*de mantener la pretensión de cobro del impuesto a los ingresos brutos determinado sobre la base de la ley 3563, no obstante lo resuelto por dichos organismos, el Fisco provincial deberá llevar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso*”³⁶.

Otras de las razones por las que, a mi criterio, el Recurso Extraordinario Federal resulta improcedente en los casos citados, radica en que la interposición del mismo no se encuentra prevista en el CM, a diferencia de que sí lo está en el artículo 12 de la ley 23.548. Tal como lo expresó la Procuradora General, la resolución de la CP “*tiene carácter definitivo ante los organismos del Convenio, al no haber otro recurso previsto en el sistema estatuido. Ello así, a diferencia de lo que dispone el artículo 12 in fine de la ley 20.771, respecto de las decisiones del Plenario de la Comisión Federal de Impuestos, ya que esta última norma no admite otro recurso ulterior ante la Comisión, aunque prevé la posibilidad de deducir el recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al artículo 14 de la ley 48 (confr. sentencia de V.E. del 17 de noviembre de 1994, in re: T.21.XXII, ‘Transportes Automotores Chevallier SA c/Resolución 21 del Plenario de la Comisión Federal de Impuestos’, en especial disidencias de los doctores Ricardo Levene (h), Antonio Boggiano, Eduardo Moliné O’Connor y Guillermo A. López)*”³⁷. Más adelante expresó que las resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos resultan “*obligatorias para la Nación y las provincias adheridas y contra ellas solo procede el recurso extraordinario federal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al artículo 14 de la ley 48 (confr. artículo 12). Si no son cumplidas en el plazo establecido a esos efectos, la Comisión puede disponer lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a la jurisdicción incumplidora, los importes que le correspondan sobre el producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento a su decisión (artículo 13, segundo párrafo)*”³⁸.

Cabe preguntarse, sin embargo, si una provincia o un municipio no tomara las medidas necesarias para el acatamiento de lo resuelto por la CP ¿se verían afectados sus intereses de manera concreta, directa e inmediata, como ocurre respecto de una resolución dictada por la Comisión Federal de Impuestos, en donde sufrirá la detacción de los importes que le correspondan sobre el producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado? En este último caso, la CSJN concluyó recientemente que la jurisdicción “*es titular de un agravio actual y concreto, no conjetal, respecto del cual la resolución a dictarse por esta Corte no constituye una eventual declaración en abstracto sin consecuencias jurídicas que la afecten*”³⁹.

34 “Automotores Juan Manuel Fangio c/Provincia de Buenos Aires”, expediente A.1014.XLV, CSJN, 14/5/13, considerando 7º).

35 “Automotores Juan Manuel Fangio c/Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, expediente A.1013.XLV, CSJN, 14/5/13, considerando 6).

36 “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, expediente M.921.XLII, CSJN, 14/5/13, considerando 6).

37 Dictamen de la Procuradora en “Makro SA s/Su recurso extraordinario por denegación de recurso de apelación contra declaración de incompetencia de la comisión arbitral”, M.267.XXX.PVA.

38 “Gas Natural Ban SA c/Provincia de Buenos Aires s/Violación del artículo 22 de la ley nacional 23.966”, expediente G.28. XLIII, CSJN, 18/6/13.

39 “Gas Natural Ban SA c/Provincia de Buenos Aires s/Violación del artículo 22 de la ley nacional 23.966”, expediente G.28. XLIII, CSJN, 18/6/13. Cabe resaltar que, a pesar de lo expuesto a lo largo de sus considerandos, la CSJN consideró improcedente el Recurso Extraordinario en los términos de “Papel Misionero”, toda vez que los planteos formulados por la Provincia de Buenos Aires se orientaron exclusivamente a cuestionar el alcance asignado a leyes convenio. Tampoco resultaba procedente descalificar la resolución de la Comisión en los términos de la doctrina de la arbitrariedad por cuanto la CSJN consideró que la misma efectuó una interpretación razonable de los hechos y la normativa sometida

Por lo tanto, ello podría llevar a sostener que las resoluciones de la CA y de la CP no producen los mismos efectos jurídicos para los fiscos que las resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos. El CM no prevé ninguna consecuencia jurídica para el incumplimiento de las resoluciones emitidas por sus órganos de aplicación. Pero, sin embargo, sí se puede afirmar que la CA y la CP zanjan controversias ciertas y determinadas entre los fiscos y los contribuyentes. En conclusión, resultaría necesario el auxilio de la justicia para que un contribuyente logre que el fisco acate lo resuelto por los órganos del CM.

Nuestra CSJN sostuvo desde hace ya varios años la obligatoriedad de las resoluciones de la CA y CP. Manifestó que *“el régimen para evitar la doble imposición en materia de impuesto a las actividades lucrativas se originó... en el Convenio Bilateral suscripto el 23 de mayo de 1953 entre el gobierno de la provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Capital Federal, convenio que posteriormente fue ampliado y firmado por otras provincias... Su finalidad es, como se dijo, evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejerzan actividades lucrativas en más de una jurisdicción fiscal”*⁴⁰. A mayor abundamiento, el Procurador General de la Nación⁴¹ agregó que las normas del CM resultan de cumplimiento obligatorio tanto para las provincias como para los municipios, quienes *“deben acatamiento a las resoluciones de aquellos organismos creados por el Convenio y cuya competencia para resolver respecto de diferendos... ha sido expresamente pactada por los fiscos adherentes”*. Afirmó que las cláusulas del Convenio son imperativas *“respecto de las partes contratantes y sus municipios, como así también de decisiva importancia que revisten para dirimir las controversias que se susciten en torno a tales cláusulas la interpretación y las decisiones emanadas de los órganos de aplicación instituidos por el aludido Convenio, es decir la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria”*.

Por lo tanto, surge evidente el carácter obligatorio de las decisiones emanadas por los órganos del CM respecto de los fiscos, toda vez que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se adhirieron al mencionado acuerdo, a los efectos de evitar la doble o múltiple imposición de la materia imponible del IIBB. A mayor abundamiento, los municipios se encuentran compelidos a adecuar su normativa local no solo a las disposiciones contenidas en la Constitución Nacional y la de su provincia respectiva, sino también a resguardar los lineamientos fijados por las leyes convenio a las cuales se adhirió la provincia a la que pertenecen.

A esta altura del presente trabajo continúo insistiendo en la necesidad de una revisión judicial de las resoluciones de los órganos del CM. Pero la pregunta inevitable resulta ser qué fuero sería el competente. Podría sostenerse que como las resoluciones de la CA y CP son en definitiva emitidas por los representantes de los fiscos provinciales, su eventual revisión por el Poder Judicial provincial terminaría siendo efectuada por el juez competente de aquella jurisdicción que generó el nacimiento del “caso concreto”, dejando de lado de esta manera al resto de los fiscos que pretenden gravar la misma materia imponible.

3.1. El caso “Gasnor”⁴²

3.1.1. Antecedentes de la controversia y la sentencia de la CSJN

La Dirección General de Rentas de Salta determinó de oficio a Gasnor por presuntas diferencias en el IIBB, en el entendimiento de que surgía del contrato celebrado con Pluspetrol que la obligación asumida por el contribuyente era transportar el gas, propiedad de aquel, desde el punto de cabecera del Gasoducto Norte (Campo Durán, Salta) hasta el punto de entrega, percibiendo una determinada contraprestación. El fisco consideró que se trataba de un servicio de transporte de gas, más allá de que Gasnor no se encontraba habilitada para ello de acuerdo con el artículo 11 de la ley 24.076⁴³. En consecuencia,

a su consideración. (considerando 11º). Cabe resaltar, sin embargo, la disidencia parcial del Dr. Lorenzetti y del Dr. Zaffaroni quienes declararon formalmente admisible el Recurso Extraordinario, confirmando la decisión de la Comisión Federal de Impuestos.

40 “SAIC Red Star c/Provincia de Entre Ríos”, CSJN, Fallos: 280:203.

41 “Municipalidad de Morón c/SA Deca, I y C y otra”, CSJN, Fallos: 294:420.

42 Adaptación del artículo de la autora, “La aplicación de criterios disímiles en el Convenio Multilateral y la competencia originaria de la Corte”, publicado en el Suplemento Fiscal & Previsional del diario El Cronista el 9/11/15.

43 Ley del Marco Regulatorio de la Actividad. Privatización de Gas del Estado Sociedad del Estado. Transición. **“Artículo 11** - Se considera transportista a toda persona jurídica que es responsable del transporte del gas natural desde el punto de ingreso al sistema de transporte, hasta el punto de recepción por los distribuidores, consumidores que contraten directamente con el productor y almacenadores. La calidad de transportista se adquiere por: a) Habilitación como transportista otorgada

el criterio fiscal radicaba en efectuar la liquidación del impuesto aplicando el artículo 9 del CM, atribuyéndose el total de la base imponible a la provincia como jurisdicción de origen donde se cargaba el gas, resultando inaplicable el régimen general del artículo 2, a través del cual Gasnor había establecido la distribución de la base imponible entre Salta, Tucumán, Santiago del Estero y Jujuy, jurisdicciones en las que realiza su actividad.

La decisión de plantear un caso concreto devino pues casi ineludible para el contribuyente. Así, mediante la resolución 24/04, la CA confirmó el criterio fiscal, decisión que fue luego ratificada por la resolución 3/05 de la CP. Al agotarse la vía administrativa, la Provincia de Salta promovió una ejecución fiscal contra Gasnor, en la cual el juez ordenó el embargo de las cuentas bancarias, razón por la cual la distribuidora se vio obligada a abonar el impuesto bajo protesto.

Finalmente, Gasnor promovió acción declarativa de certeza en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCCN) ante la CSJN contra la Provincia de Salta a fin de: i) hacer cesar el estado de incertidumbre que le genera la existencia de mandatos contrapuestos en cuanto a la manera en que corresponde que distribuya la base imponible del IIBB entre las jurisdicciones en las cuales desarrolla su actividad, ya que –como se dijo– la Provincia de Salta consideraba que debían repartirse de conformidad con lo previsto en el artículo 9 del CM, mientras que las Provincias de Tucumán, Jujuy y Santiago del Estero según el artículo 2 del CM, y ii) declare la improcedencia, por ilegítima e inconstitucional, de la pretensión fiscal de Salta por no resultar aplicable a su parte lo previsto en el artículo 9 del CM, toda vez que no es una empresa de transporte. En esos términos, solicitó la citación como terceros en los términos del artículo 94 del CPCCN a las Provincias de Tucumán, Jujuy y Santiago del Estero.

La Procuradora General dictaminó el 13 de diciembre de 2007 considerando que el proceso correspondía a la competencia de la CSJN, toda vez que una de una de las partes resultaba ser una provincia y la materia del pleito revestía un manifiesto contenido federal por (i) tratarse de un asunto vinculado con un servicio público nacional, esto es la distribución de gas natural, y por ende, con el comercio interjurisdiccional (artículo 75, inciso 13 de la Constitución Nacional) y (ii) producirse una confrontación de intereses interprovinciales por el reparto de la base imponible en el IIBB al tener que interpretar y aplicar los preceptos del CM. Con fecha 12 de agosto de 2008, la CSJN se declaró competente citando como terceros a las Provincias de Tucumán, Jujuy y Santiago del Estero, quienes manifestaron su oposición al criterio seguido por el fisco de Salta. Resulta interesante resaltar lo informado por la Provincia de Jujuy en cuanto a que no concedería administrativamente un eventual reclamo de repetición por parte de Gasnor contra dicha provincia, en virtud de la corrección en la distribución de la base imponible promovida por Salta.

Por otro lado, en lo que atañe a la procedencia de la acción declarativa, la Procuradora declaró su admisibilidad a pesar de que el contribuyente había acudido previamente a los órganos de aplicación del CM en un caso concreto. Finalmente, el 15 de septiembre de 2015, la CSJN decidió hacer lugar a la demanda interpuesta por Gasnor, es decir, en sentido contrario a lo resuelto por los órganos del CM y el criterio del fisco de la Provincia de Salta⁴⁴.

3.1.2. Efectos del pronunciamiento de la CSJN

Gasnor no apeló la resolución 3/05 de la CP ante la CSJN a través del Recurso Extraordinario Federal, sino que optó por interponer, tiempo más tarde, una acción declarativa de certeza en instancia originaria. Se advierte que la CSJN declaró su competencia mediante la resolución de fecha 12 de agosto de 2008, previo a la vigencia de su doctrina legal de "Papel Misionero"; y luego, para analizar la procedencia de la demanda, decidió mantenerla. ¿Quizá por revestir un manifiesto contenido federal por tratarse de un

bajo el régimen de la presente ley. b) Concesión de transporte otorgada bajo el régimen del Título II, Secciones 3a. y 4a. de la ley 17.319. c) Subrogación en una concesión de transporte de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 9 del decreto 1589/89".

44 La CSJN dejó en claro que los ingresos de la explotación de las distribuidoras de gas deben ser distribuidos conforme el artículo 2 del CM y que, en cambio, el artículo 9 del CM se aplica "exclusivamente a las empresas de transporte (como dice literalmente el texto) y no a la mera actividad de transporte en general –sin distinción propia de cada especie" pues "la propia letra de la ley crea una tipicidad subjetiva". Afirmó también que "cuando se trata en realidad del 'transporte' realizado por otro tipo de empresas –en el caso una distribuidora–, dicho traslado del 'elemento' tiene un carácter complementario de la actividad principal y, por ende, debe seguir el tratamiento establecido para esta última por el CM (el régimen general del artículo 2)... lo determinante del régimen es el carácter de la empresa ('de transporte'); por lo que si la actividad la despliegan sujetos que no tienen ese carácter, es improcedente la aplicación del artículo 9". En esa línea, expuso que "de seguirse el razonamiento de la provincia de Salta, el régimen especial podría aplicarse a cualquier actividad de transporte, aunque no pueda calificarse al sujeto como 'empresa de transporte'".

asunto vinculado con un servicio público nacional, y por ende, con el comercio interjurisdiccional? No obstante ello, no debemos olvidar que también se señaló que procedía la competencia originaria por producirse una confrontación de intereses interprovinciales por el reparto de la base imponible en el IIBB al tener que interpretar y aplicar los preceptos del CM. Esto último denota el criterio de considerar al CM como derecho federal. En consecuencia, nos haría suponer que la competencia se mantuvo a causa de una cuestión de economía procesal, tal como la CSJN lo aclaró en ciertos precedentes, manifestando que *"frente al prolongado trámite al que dio lugar la sustanciación del proceso y la significativa extensión del tiempo transcurrido desde el llamamiento de autos para sentencia, evidentes razones de economía procesal, así como la adecuada preservación de las garantías constitucionales de la defensa en juicio y del debido proceso que asisten a las partes, en cuanto comprenden la necesidad de obtener una rápida y eficaz decisión judicial que ponga fin a la controversia, llevan a mantener su competencia originaria para dictar sentencia definitiva"*⁴⁵. Sin embargo, nada de ello fue estipulado en la sentencia del 15 de septiembre de 2015.

En virtud de lo expuesto, se puede apreciar cómo un pronunciamiento de la CSJN puede revertir una situación de gran inseguridad jurídica, disponiendo una solución adecuada a los tratamientos disímiles entre varias jurisdicciones respecto de la correcta asignación de los ingresos y gastos, así como también aclarando el sentido de las normas vigentes de una ley convenio. Claro está que lo resuelto por la CSJN en estos autos ha quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada, esto es, la improcedencia de aplicar el artículo 9 del CM a la asignación de los ingresos de Gasnor, debiéndose aplicar el régimen general del artículo 2 del CM. Por lo tanto, y en el supuesto de que el contribuyente no hubiera ingresado el impuesto reclamado por el fisco demandando, la prosecución de un juicio de apremio habría importado una afectación directa e inmediata del derecho de propiedad consagrado en la Constitución Nacional⁴⁶. Pero como Gasnor realizó un pago bajo protesto a los efectos de evitar el embargo de sus cuentas bancarias, como consecuencia de la ejecución fiscal promovida por la Provincia de Salta, se advierte claramente que lo resuelto por la CSJN podría servir de fundamento a los efectos de interponer el correspondiente reclamo de repetición ante la Dirección de Rentas de Salta.

Ahora bien, considerando que el contribuyente contaba con una resolución desfavorable de la CP –en teoría obligatoria en los términos del inciso b) del artículo 24 del CM– cabe preguntarse si podría entenderse que los efectos del fallo “Gasnor”, que declaró procedente la acción declarativa de certeza, solo podrían ser opuestos a futuro.

4) LA DOCTRINA LEGAL DE LOS TRIBUNALES INFERIORES

4.1. El Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires

El mencionado Tribunal sostiene que las disposiciones emitidas en los “casos concretos” por los organismos del CM son obligatorias para las partes conforme lo prevé el artículo 24, inciso b), del CM. Es por ello que, *“si la decisión dictada por el organismo de aplicación del Convenio Multilateral ha resuelto definitivamente la cuestión sometida a su jurisdicción, no resulta procedente requerir ni realizar un nuevo examen de ello en el procedimiento que se sustancia en este Tribunal Fiscal, por la sola circunstancia de haberse escindido de las actuaciones que contemplan –en definitiva el mismo agravio”*⁴⁷.

Concluye que el pronunciamiento de la CA “hace “cosa juzgada” sobre el tema y... otorga firmeza al acto en cuanto a la distribución de base imponible. Si este tema, a su vez, fuera el único agravio introducido en el recurso de apelación, la causa quedará resuelta. En cambio, si el apelante cuestionara materias ajenas y de estricta incumbencia local respecto, por ejemplo, la prescripción de la acción o bien vinculadas al fondo del debate o se agraviara de la sanción o de la responsabilidad solidaria, aquella ‘firmeza del acto’ será parcial y la suerte o el resultado final de la controversia dependerá del modo en que aquí se resuelvan los demás puntos atacados contenidos en el recurso de apelación”⁴⁸.

45 “Argencard SA c/Entre Ríos, Provincia de y otro s/Demanda de repetición”, expte. A.1136.XL, CSJN, 29/11/11 y “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/Acción declarativa”, expte. P.2738.XXXVIII, CSJN, 19/6/12.

46 Cfr. doctrina de la causa “Dirección General Impositiva c/Cannon SAIC”, CSJN (Fallos: 326:2477).

47 “La Vecinal de la Matanza”, Sala III del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, 28/3/11, entre muchos otros.

48 “Frutícola Saveiro SRL”, Sala II del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, 12/3/14, voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.

Sin embargo, ante el rechazo de la CA de un “caso concreto” por considerar que fue planteado de forma extemporánea, la mayoría de los vocales en el fallo “Frutícola Saveiro”⁴⁹ optaron por expedirse acerca de las cuestiones de fondo planteadas debido a que “*nada impide que el Tribunal Fiscal de Apelaciones atienda los agravios traídos, y por ende corresponde que se ventilen en esta instancia*”. Cabe destacar el voto en disidencia del Dr. Lapine, quien resolvió que “*los agravios formulados por la parte actora respecto a la distribución de la base imponible deben tenerse por no escritos o no formando parte de la pieza recursiva*”, toda vez que “*la conclusión no podría ser diversa cuando la CA se expide sin tratar el fondo del asunto por incumplimiento del plazo para presentarse la acción*”.

Esta doctrina legal del Tribunal Fiscal de Apelaciones se ponía en práctica cuando una causa le era adjudicada, antes de resolver que se ordenaba librar oficio a la CA a los fines de que informara si en las actuaciones había recaído resolución, solicitando en caso afirmativo, que se acompañara copia debidamente certificada. Si aún la CA no había dictado resolución se resolvía suspender el trámite hasta tanto se obtuviera el pronunciamiento de la CP. Finalmente, esto se plasmó en el acuerdo plenario 34 de fecha 16 de octubre de 2014 en el cual se decidió que “*la suspensión del trámite de las actuaciones radicadas en este Tribunal debe ser resuelta obligatoriamente por la Sala interveniente, tanto ante una petición realizada por las partes como a propuesta de cualquiera de los vocales integrantes de la misma. Dicha suspensión no podrá ser parcial. Esta decisión deberá decretarse, en todos los casos en que se hubieran interpuesto la acción prevista en el inciso b) del artículo 24 del Convenio Multilateral*”.

A mayor abundamiento, no se debe perder de vista que el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires carece de competencia para expedirse acerca de las decisiones de los órganos del CM, toda vez que, de acuerdo con el artículo 12 de la Ley Orgánica (ley 7603, BO: 23/4/70, con las modificaciones introducidas por las leyes 7924, BO: 15/9/72, y 11.796, BO: 7/6/96), resulta ser el tribunal de alzada de las resoluciones recurribles que se dicten de conformidad al procedimiento establecido en el Código Fiscal. Claro está que la regulación del planteo del “caso concreto” se encuentra establecida en el Convenio Multilateral y en su Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria.

4.2. La justicia de la Provincia de Buenos Aires

Es imprescindible que sea entonces la justicia provincial de la Provincia de Buenos Aires el fuero competente para revisar las resoluciones de la CP debido a que, “*cuando la ley no admite la opción e impone a los administrados la obligación de resolver las diferencias por medio de un órgano administrativo, se debe asegurar igualmente al administrado la defensa por la vía judicial. La jurisprudencia ha reconocido el control judicial suficiente (instancia judicial posterior, o instancia judicial al menos), cuando se trata de derechos, relaciones e intereses que no pueden ser excluidos del conocimiento y decisión de los jueces sin agravio constitucional*”⁵⁰.

Ahora bien, en el caso de que un contribuyente decida iniciar una demanda contenciosa ante la justicia a los efectos de evitar que quede firme el acto administrativo que agota la vía, solicitando asimismo la revisión de la resolución desfavorable de la CP, de no existir un control judicial suficiente de la decisión del órgano del CM nos podremos encontrar ante diversas situaciones.

Puede ocurrir que el juez decida aplicar el criterio de la Procuradora General de la Nación, *in re “Maxiconsumo”*, quien manifestó que “*puesto que el CM es... multijurisdiccional, si lo decidido por esos organismos plurilaterales pudiera ser revisado por los jueces de solo una de las jurisdicciones adheridas, llevaría al problema de que lo resuelto por estos les sería oponible a las demás, burlando así la decisión conjunta adoptada por todas ellas*”⁵¹, y consecuentemente se declare incompetente⁵². O que considere que “*la norma que surge del acuerdo interjurisdiccional es de naturaleza y entidad diferente de las leyes locales, constituyendo una manifestación de federalismo*” y que “*la revisión... no puede darse por parte de la justicia local en tanto el Convenio Multilateral prevé el carácter obligatorio de la decisión dictada por la Comisión Arbitral para las partes que conforman el caso concreto.... Tal circunstancia excluye que la propia provincia, por sí –mediante una sentencia de su propio Poder Judicial–, pueda dejar sin efecto las resoluciones en cuestión*”⁵³.

49 “Frutícola Saveiro SRL”, Sala II del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, 12/3/14.

50 Dromi, José Roberto, *Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 86.

51 “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, expediente M.921.XLII., CSJN, 14/5/13.

52 “Municipalidad de Moreno c/Frigorífico Rydhans SA y otro/a s/Pretensión anulatoria”, expediente 15.041, Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso-Administrativo N° 1 del Departamento Judicial de Mercedes, 5/7/12.

53 “Municipalidad de Moreno c/Frigorífico Rydhans SA y otro/a s/Pretensión anulatoria”, causa 3286/12, Cámara de Apelación en lo Contencioso-Administrativo de San Martín, 6/11/12.

A continuación, se desarrollarán dos casos en donde la justicia interpreta de forma disímil los efectos de las resoluciones de la CP.

4.2.1. *El caso “La Segunda Cooperativa Limitada de Seguros Generales”*⁵⁴

Mediante la resolución 2064/10, la Municipalidad de Vicente López determinó de oficio una deuda en concepto de Tasa de Seguridad e Higiene. El contribuyente interpuso el recurso de reconsideración, alegando que el municipio tomó como base imponible la totalidad de los ingresos de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, sin considerar lo informado oportunamente referido a la existencia de otro local en la comuna de San Isidro y su incidencia en la determinación del tributo, en los términos del tercer párrafo del artículo 35 del CM.

Asimismo, planteó el “caso concreto” ante la CA, que se pronunció a favor del contribuyente mediante la resolución 25/12, luego confirmada por la resolución 16/13 de la CP. No obstante ello, la Municipalidad de Vicente López inició un apremio reclamando las diferencias a su favor. El Juzgado de Paz de Vicente López rechazó las excepciones opuestas por el contribuyente y mandó llevar adelante la ejecución fiscal. Consecuentemente, la demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia del *a quo* ante la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de San Isidro.

El tribunal resolvió que, toda vez que la Municipalidad de Vicente López practicó la liquidación en un sentido contrario al ordenado por la resolución de la CP, sin promover la pertinente revisión judicial –a cuyo cumplimiento se encontraba obligada–, el certificado de deuda en que se sustentó el apremio resultaba inhábil. Fundamentó dicha postura citando precedentes de la CSJN de los cuales se desprende el principio de imperatividad de las cláusulas del CM respecto de las partes contratantes y sus municipios, como así también la decisiva importancia que revisten para dirimir las controversias las decisiones emanadas de los organismos de aplicación.

La Cámara dejó claramente establecido que la Municipalidad de Vicente López, antes de practicar la liquidación en un sentido distinto al ordenado por los organismos de aplicación del CM, debió haber promovido la revisión judicial de las resoluciones administrativas a cuyo cumplimiento se encontraba obligada. A tal fin, la herramienta procesal correspondiente resulta la prevista en el artículo 12, punto 1, del Código Contencioso-Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, esto es, la pretensión anulatoria, cuyo objeto es dejar sin efecto una resolución administrativa⁵⁵.

Contra el mencionado pronunciamiento, la Municipalidad de Vicente López interpuso Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de la Ley ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, que fue concedido el 18 de junio de 2015. En consecuencia, la sentencia comentada aún no se encuentra firme.

4.3. *El caso “Cerámica Cerro Negro”*⁵⁶

Cerámica Cerro Negro SA interpuso demanda en los términos del inciso 1) del artículo 12 del Código Procesal Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires contra el decreto 2086/14 dictado por el Intendente de la Municipalidad de Vicente López. Solicitó una medida cautelar que fue rechazada por el Juzgado en lo Contencioso-Administrativo N° 2 de San Isidro, lo que derivó en la interposición de un recurso de revocatoria con apelación en subsidio a los efectos de solicitar la inexigibilidad del pago previo. Los argumentos de su petición se basaron en considerar improcedente la pretensión de la Municipalidad, toda vez que se había planteado oportunamente el “caso concreto” ante la CA. Sin embargo, el contribuyente amplió demanda denunciando como hecho nuevo el dictado de la resolución 53/14 de la CA, que le resultó favorable. En consecuencia, el juez le otorgó la medida cautelar ordenando a la Municipalidad de Vicente López que se abstenga de ejecutar la deuda objeto del acto determinativo objeto de autos hasta tanto se pronuncie la CP. Para ello, manifestó que las decisiones de la CA son obligatorias para las partes de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 24, inciso b), del CM.

54 “Municipalidad de Vicente López c/La Segunda Cooperativa Limitada de Seguros Generales s/Apremio”, causa VL-95560-2013, Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de San Isidro, 27/4/15.

55 Para llegar a tal decisión, la Cámara se basó en el trabajo de Condorelli, Enrique L., “La Revisión Judicial de las Decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral en la Provincia de Buenos Aires”, Doctrina Tributaria Errepar, T. XXXV, septiembre 2014.

56 “Cerámica Cerro Negro SA c/Municipalidad de Vicente López s/Pretensión anulatoria”, causa SI2-4689-2015, Cámara Contencioso-Administrativa de San Martín, 27/8/15.

Como consecuencia de ello, la Municipalidad interpuso recurso de apelación ante la Cámara Contencioso-Administrativa de San Martín. Entre los argumentos esgrimidos sostuvo que las decisiones de los órganos del CM son susceptibles de ser atacadas en sede judicial, tal como fuera señalado por la CSJN en los autos "Frigorífico de Aves Soychú" y en "Automotores Fangio". Sin embargo, el 27 de agosto de 2015, la Cámara confirmó la medida cautelar dispuesta por el Juzgado de San Isidro. Manifestó que la CP, mediante la resolución 10/15, rechazó el recurso de la Municipalidad contra la resolución 53/14 de la CA, y como las decisiones de los mencionados organismos interjurisdiccionales constituyen actos administrativos gozan de una presunción de legitimidad. Concluyó entonces que la resolución de la CP resulta suficiente a efectos de configurar la verosimilitud del derecho, desvirtuando *prima facie* la presunción de legitimidad del acto dictado por la Municipalidad de Vicente López. Destacó que el hecho de que las resoluciones se encuentren sujetas a control judicial suficiente de acuerdo con la doctrina legal de la CSJN no logra modificar en aquella instancia del proceso la presunción de legitimidad de la resolución de la CP. Por último, manifestó que la medida cautelar dispuesta en autos conlleva a eximir el pago previo.

4.4. La doctrina legal del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: el fallo "Libertad SA"⁵⁷

El Tribunal Superior, en la causa de referencia, resolvió hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el contribuyente y consecuentemente, revocar la sentencia de la Cámara, que había decidido acotar su competencia a las cuestiones que no habían sido tratadas por los órganos del CM, toda vez que el contribuyente había realizado el planteo voluntariamente ante la CA.

La Dra. Alicia E. C. Ruiz, haciendo referencia a la doctrina legal de "Frigorífico de Aves Soychú SAICFI" y su progenie, sostuvo que *"la decisión de la Sala de 'acotar la competencia del fuero a las cuestiones que no habían sido tratadas por los organismos del convenio' implicó un rechazo anticipado y parcial de la demanda, que lesionó los derechos de la parte actora al debido proceso y a la defensa en juicio"*. En el mismo sentido, el Dr. Casás manifestó que la CSJN *"establece la posibilidad de transitar tanto las vías procedimentales previstas en el... convenio, como la procedencia de plantear las pretensiones –fiscales o defensivas del contribuyente– en sede judicial, en cada una de las jurisdicciones adheridas en las que se despliegue las actividades gravadas"*.

Merece un análisis particular, y que excede el objeto de este trabajo, el voto del Dr. Lozano, quien desarrolla de forma detallada la función de los órganos de aplicación del CM, a los efectos de definir su competencia y el alcance de la obligatoriedad de sus decisiones.

5. REFLEXIONES FINALES Y PROPUESTA

Es cierto que *"en procesos de integración económica, se busca que el factor tributario no actúe alterando las corrientes de comercio, que no distorsione las condiciones de competencia"*⁵⁸. Sin embargo, la cuestión se torna compleja debido a que *"las jurisdicciones tienen potencial económico muy diferente, de modo que no puede confiarse en la simple reciprocidad como igualadora de beneficios y costos, porque no hay reciprocidad en el flujo económico, lo cual exige soluciones acordadas en un acuerdo político"*⁵⁹.

No obstante ello, en la actualidad, la interpretación y aplicación del CM presenta demasiadas dificultades tanto para los contribuyentes como para los fiscos, debido a que no ha sufrido modificaciones en los últimos treinta y nueve años. Así, los avances tecnológicos y los negocios de las empresas, que se vuelven cada vez más complejos, muchas veces no encuentran regulación en el ámbito del CM. Se advierte además que no siempre sus órganos de aplicación han podido solucionar las controversias planteadas; toda vez que en algunos casos sus resoluciones resultan contradictorias y generan una gran inseguridad jurídica para las partes.

En consecuencia, existe un acuerdo interjurisdiccional con ciertas disposiciones no del todo claras y dos órganos de aplicación del mismo que, mediante sus resoluciones, en ocasiones han confundido a los contribuyentes y a los mismos fiscos con sus criterios cambiantes.

57 "Libertad SA c/AGIP s/Impugnación de actos administrativos s/Recurso de inconstitucionalidad concedido", expte. 9820/13, Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 12/11/14.

58 De Marco, A. Hugo, "El Convenio Multilateral...", ob. cit.

59 De Marco, A. Hugo, "El Convenio Multilateral...", ob. cit.

Queda claro que las resoluciones de la CA y la CP como consecuencia del planteo de un “caso concreto” carecen de naturaleza normativa o reglamentaria. Aquellos órganos dictan actos concretos que imponen prestaciones económicas al contribuyente, tales como cuando disponen a qué jurisdicción debe atribuirse un ingreso o gasto respecto un período fiscal determinado, afectando de esta manera la distribución ya realizada por el sujeto pasivo del tributo. Y si bien el texto del CM prevé la obligatoriedad de estas resoluciones, nada dice respecto de las consecuencias jurídicas por el incumplimiento de las mismas, ni establece su revisión por parte del Poder Judicial.

Como ya fue expuesto, la CSJN manifestó que las resoluciones de los órganos del CM son revisables por el Poder Judicial, debiéndose ventilar ante los tribunales competentes por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, esto es, a través de los tribunales locales. Lo que nuestra CSJN no precisó fueron los alcances del procedimiento indicado en sus recientes sentencias.

Así, el escenario se torna aún más complejo y confuso. Por un lado, encontramos un caso en donde la Cámara de San Isidro decidió que la resolución de la CP hizo cosa juzgada por no haber sido recurrida por el fisco de la Municipalidad de Vicente López, y en consecuencia, el título de deuda por el cual se le inició una ejecución fiscal al contribuyente resultaba inhábil. En otra controversia, la justicia de primera instancia de San Isidro y la Cámara de San Martín preliminarmente otorgó una medida cautelar ante una resolución favorable de la CP debido a la presunción de legitimidad que gozan los actos dictados por los órganos del CM. Si bien no se negó la revisión judicial de la resolución de la CP, en los términos dispuestos por la doctrina legal de la CSJN en “Frigorífico de Aves Soychú”, aquel acto administrativo resultó suficiente para no exigir el pago previo. Por último, en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Tribunal Superior de Justicia sostuvo que el contribuyente puede solicitar la revisión por parte de la justicia local de lo resuelto por la CP.

En definitiva, debería existir un control judicial con el mismo alcance que el previsto respecto del acto administrativo determinativo de oficio. Sin embargo, cabe preguntarse qué efectividad puede tener ese control judicial si jamás llegará a ser revisado por la CSJN. Me remito a las palabras de Bulit Goñi, que sostiene que *“cuando la Corte manda que los conflictos litigiosos que se plantee con referencia a la interpretación y consiguiente aplicación de tales acuerdos, ‘sean sustanciados ante los tribunales locales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso’, está enviando esas causas a una vía muerta, a lo que también debe atenderse, pues la propia Corte nos enseña que una de las formas más certeras de apreciar el acierto o el error de una interpretación jurídica, es reparar en sus efectos”*⁶⁰.

El autor mencionado fundamenta su posición explicando que *“la cuestión federal que pueda plantearse en el curso de esas actuaciones a tramitarse en la sede local a las que la corte manda las causas, y que pueda habilitar en su caso el recurso extraordinario, posiblemente no habrá de ser esa misma cuestión de la cual la propia corte ya había dicho que no constituye cuestión federal, sino otra cuestión total o parcialmente diferente, de manera que la cuestión ‘interjurisdiccional’ de que tratamos, seguirá privada de la intervención de la CSJN, que se ocupara solo de la otra (la nueva), y fenece en la instancia local. Instancia local a la que, por definición, no podrían ser llevadas las otras jurisdicciones locales involucradas, es decir, con pretensión tributaria sobre la misma base imponible, de manera que la sentencia que se dicte no les será oponible”*⁶¹.

Por lo tanto, por la aplicación de la doctrina legal de “Papel Misionero”, jamás se llegará a discutir ante la CSJN una cuestión acerca de la distribución de la materia imponible en el IIBB. Esta doctrina también impide la intervención de tribunales inferiores de competencia federal y, de esta forma, la revisión de la justicia provincial podría colisionar con las decisiones emanadas de los representantes de todos los fiscos a través de los órganos del CM.

60 Bulit Goñi, Enrique G., “Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad”, en *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2013, pág. 87.

61 Bulit Goñi, Enrique G., “Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad”, ob. cit., págs. 87 y 88.

Nos encontramos de esta manera ante una situación de gran inseguridad jurídica, ya que como sabiamente sostiene Bulit Goñi, “entre las diversas funciones relevantes de la Corte, puede mencionarse la que ha desempeñado en algunas oportunidades de su historia, mediante sentencias que han inducido de manera directa e inmediata la creación de normas de derecho positivo”⁶².

Es evidente que hasta tanto la CSJN no amplíe su doctrina legal acerca de la competencia para entender en este tipo de cuestiones, jamás existirá una uniformidad de criterios a los efectos de la distribución de la base imponible del IIBB. Recordemos que la restricción de la competencia de la CSJN fue manifestada públicamente por el Dr. Zaffaroni al incorporarse como ministro: “Hay que restringir el acceso de causas a la Corte. Menos causas y más importantes”⁶³.

Otra opinión autorizada y concordante con lo hasta aquí expuesto es la de Rodolfo Spisso, quien sostuvo que “la doctrina de la Corte Suprema que remite, para la revisión de las decisiones de la Comisión Plenaria, a la jurisdicción local del fisco que ha impugnado la distribución de la base imponible nos lleva a un callejón sin salida, pues en dicha jurisdicción no es viable traer a juicio a los demás fiscales involucrados en la cuestión... De ahí que la controversia debe ser resuelta con la intervención de todas las jurisdicciones involucradas, pues la decisión final tiene incidencia respecto de todas ellas”⁶⁴.

Esta sabia apreciación no hace más que confirmar lo ocurrido en el caso “Gasnor”, donde la CSJN no solo aplicó las normas del CM en forma disímil a la CP, indicando su correcto alcance, sino que también las restantes jurisdicciones en donde el contribuyente desarrolla su actividad pudieron intervenir en el proceso.

En conclusión, continuamos inmersos en este escenario complejo, donde el contribuyente, ante una resolución favorable de la CP, no posee herramientas para hacer que el fisco correspondiente la acate, y ante una resolución desfavorable no le resulta tan sencillo lograr su revisión por el Poder Judicial, y de lograrlo, sabe que jamás llegará a la CSJN, por ser considerado el CM como parte del derecho público local. A pesar de esto último, debe quedar claro que es necesario reconocerles a los contribuyentes “el derecho a concurrir ante un órgano judicial en procura de justicia”⁶⁵, toda vez que la existencia de órganos administrativos, como la CA y la CP “no supone... la posibilidad de un otorgamiento incondicional de atribuciones jurisdiccionales”⁶⁶.

Por lo tanto, así como “la facultad de la autoridad administrativa (DGI) para practicar determinaciones de oficio de obligaciones impositivas, no está fuera del control judicial y permite al contribuyente la prueba de los errores de la liquidación administrativa (CSJN, Fallos: 197:209; 205:31, id., 7/6/46, LL, 43-169; id., 6/9/67, LL, 128-462)”⁶⁷, y al igual que con los actos determinativos de oficio dictados por la administración provincial y municipal, debería existir ese mismo control respecto de las decisiones dictadas por los órganos del CM. Tanto es así que no debemos olvidar que las resoluciones definitivas de los órganos administrativos no tienen fuerza de verdad legal toda vez que pueden ser impugnables ante el órgano jurisdiccional⁶⁸.

Llegamos de esta forma a una instancia en la que resulta casi ineludible proponer una solución concreta para establecer qué tipo de revisión judicial resultaría viable para recurrir las resoluciones de la CP. Por lo tanto, considero que el proceso determinativo de oficio deberá suspenderse hasta tanto la decisión de los órganos del CM haya sido sometida a un control judicial suficiente por alguna de las partes. Esto quiere decir que dicha suspensión deberá encontrarse expresamente prevista en el RP y la herramienta recursiva pertinente en el texto del CM.

Respecto del tribunal judicial competente para revisar la resolución del “caso concreto”, será conveniente que se trate de: i) un tribunal específico creado a tal efecto, es decir, como alzada de la CP, o bien

62 Bulit Goñi, Enrique G., “Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad”, ob. cit., págs. 88 y 89.

63 <http://santafeciudad.com/modules/news/article.php?storyid=4765>. Citado por Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Lidueña, Gabriel E., “La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal en materia tributaria”, La Ley, Práctica Profesional, 2009-96, 43.

64 Spisso, Rodolfo R., “Cuando el cumplimiento de las obligaciones tributarias es fuente de padecimientos. El Convenio Multilateral: situaciones conflictivas sin visos de solución”, El Derecho, Suplemento Tributario, Nº 13.819, Año LIII, ED, 264.

65 “Fernández Arias, Elena y otros c/Poggio, José (Suc.)”, CSJN, 19/9/60.

66 “Fernández Arias, Elena y otros c/Poggio, José (Suc.)”, CSJN, 19/9/60.

67 Dromi, José Roberto, *Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 87.

68 Dromi, José Roberto, *Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 88.

ii) de la misma CSJN, aunque en este último caso, se entraría en colisión con la doctrina legal de “Papel Misionero”. Todo ello, a los efectos de que se pueda citar como terceros a los fiscos de las jurisdicciones en donde el contribuyente desarrolla su actividad.

Una vez que el tribunal que se designe para estos procesos se pronuncie, su sentencia deberá ser comunicada al juez administrativo, quien deberá proseguir con la determinación de oficio, siempre y cuando no se encuentre solo en discusión la distribución de la base imponible.

En consecuencia, cuando se agote la vía administrativa y el contribuyente opte por interponer demanda contenciosa o el fisco decida iniciar una ejecución fiscal, la distribución de la base imponible será aquella determinada por el tribunal de alzada de la CP o por la CSJN.

En el supuesto de que se decida crear un tribunal específico de alzada de la CP, es importante tener presente que la sentencia dictada por aquel podría ser finalmente revisada por la CSJN. Esto ocurriría en el caso de que nuestro Máximo Tribunal abra su competencia por suscitarse una cuestión federal y decida también expedirse acerca de la correcta aplicación del CM (a pesar de su doctrina legal de “Papel Misionero”). Aunque no deberíamos descartar que, para el momento en que aquella causa llegue a esa instancia, la CSJN vuelva a considerar que las cuestiones de derecho público local no resultan ajenas al ámbito del Recurso Extraordinario Federal.

LA REVISIÓN JUDICIAL DE LAS DECISIONES DE LOS ORGANISMOS INTERJURISDICCIONALES PREVISTOS POR LA NORMATIVA INTRAFEDERAL A LA LUZ DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

SILVINA ÉRICA CORONELLO

I. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

El estatuto del contribuyente está conformado a partir del reconocimiento de principios tributarios que se traducen en correlativos derechos y garantías de los sujetos sometidos a la potestad fiscal¹.

Tal como señala Luqui, dichas garantías constitucionales de los derechos del contribuyente conforman todo un sistema y por ende deben ser interpretadas vinculando unas y otras, porque todas ellas están interrelacionadas y apuntan a resguardar la libertad del individuo².

Entre los principios constitucionales que integran el denominado estatuto del contribuyente, limitando la potestad tributaria de los distintos niveles de gobierno, se encuentra el principio de tutela judicial efectiva consagrado en el Preámbulo y en los artículos 18, 43 y 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, y por la incorporación por este último de los tratados internacionales.

El principio de tutela judicial efectiva implica el control judicial de la actividad de la administración, como así también la posibilidad de que el estado sea demandado y que los actos administrativos puedan ser revisados sin obligar al contribuyente a satisfacer vías administrativas inconducentes y/o el pago previo del gravamen discutido (*solve et repete*).

Tal como afirma Casás “admitir la tutela judicial en sentido estricto importa eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia e, incluso, otorgar un plus de protección judicial para que esta se torne “real y efectiva” ya que lo que se pretende es intensificar la densidad del control sobre la acción administrativa y proteger al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes. A tal efecto es necesario admitir la demandabilidad del Estado y la revisión de los actos de determinación tributaria sin que sea menester, a tales fines, dar satisfacción a recaudos irrazonables, como los que imponen el tránsito ritual de vías administrativas inconducentes o el pago previo del gravamen, como lo vino predicando, durante casi un siglo la regla de *solve et repete*, hoy en franco abandono. Ello así, desde que el derecho de acceder al proceso no debe ser solo teórico, sino efectivo y materializable en los hechos”³.

En lo que aquí interesa, el principio de “tutela judicial efectiva” debe entenderse aplicable a todo proceso administrativo o judicial, en el cual el ciudadano debería gozar de la posibilidad de recurrir las decisiones ante un órgano judicial.

II. LAS DECISIONES DE LOS ORGANISMOS INTERJURISDICCIONALES PREVISTOS POR LA NORMATIVA INTRAFEDERAL

II.1. Decisiones del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos

La ley 23.548 prevé en su artículo 12 la revisión de las decisiones del Comité Ejecutivo mediante recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme el artículo 14 de la ley 48.

Al respecto, la Corte ha considerado improcedente la revisión por recurso extraordinario, por entender que la decisión no emana de un superior tribunal de justicia y no tratarse de funciones jurisdiccionales⁴. A dichos fundamentos se agrega el de considerar que no existe caso o causa en los términos de los

1 Casás, José O., “El Tribunal Fiscal de la Nación y el principio *solve et repete*”, en obra colectiva *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Sinopsis, Buenos Aires, 2000, pág. 352.

2 Luqui, Juan C., *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 76.

3 Casás, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, pág. 181.

4 Fallos: 204:475 y 205:16.

artículos 116 y 117, CN, como así también la falta de legitimación del contribuyente para impugnar los tributos con fundamento en la ley de coparticipación⁵.

Más recientemente, la Corte ha dejado de lado dicha doctrina, estimando que existía caso o causa y abriendo la vía del recurso extraordinario para revisar las decisiones del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, al decidir que *“el recurso extraordinario deducido en los términos del artículo 12 de la ley 23.548... se dirige contra una decisión de la Comisión Federal de Impuestos que, al aplicar en el caso concreto el derecho contenido en la ley convenio, reguladora del régimen de coparticipación y declarar en pugna el tributo local, ejerció funciones jurisdiccionales y puso solución definitiva a la controversia suscitada entre el contribuyente y la Provincia de Buenos Aires, sin que tal temperamento pueda revisarse por vía de acción o recurso”*⁶.

En nuestra opinión, este último criterio resulta acertado, toda vez que la revisión de las decisiones del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos mediante recurso extraordinario debería prosperar, por cuanto está previsto expresamente en la ley.

II.2. Decisiones de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral

La situación es diferente en el caso del organismo de aplicación del Convenio Multilateral, puesto que no existe norma legal que establezca expresamente la competencia de la Corte para la revisión por la vía extraordinaria.

La Comisión Plenaria del Convenio Multilateral es un organismo que, si bien tiene carácter administrativo, es de integración plurjurisdiccional (la integra un representante de cada provincia y de la Ciudad de Buenos Aires), y posee facultades exclusivas para decidir en la apelación de las resoluciones de los “casos concretos” sobre la distribución de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y emitir una resolución definitiva obligatoria para las partes.

Al respecto, cabe tener presente que el Convenio Multilateral (CM) es un régimen contractual que liga a las provincias y a la Ciudad de Buenos Aires, con arreglo al cual se distribuye la base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones⁷, conforme lo exigido por el régimen de coparticipación (artículo 75, inciso 2, ley 23.548). Su finalidad consiste, según la Corte, en evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal⁸, fijando una determinada esfera de imposición para cada una de estas⁹.

Las partes signatarias del convenio delegaron su interpretación y la solución de las controversias originadas por su aplicación en una Comisión Plenaria y una Comisión Arbitral (artículo 15), cuya constitución y funciones, respectivamente, detallan los artículos 16 y 17, y 19 a 26 del CM.

La competencia de la Comisión Arbitral, regulada en el inciso b) del artículo 24, consiste en *“resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del convenio en los casos concretos”*. En especial, en cuanto esa norma establece que *“las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto”*.

El “Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria” expresa que la Comisión Arbitral ha de abocarse al conocimiento y decisión de los casos planteados, a requerimiento de las jurisdicciones o de los sujetos tributarios (artículo 2). Y que, a los efectos del artículo 24, inciso b), del CM, se verifica la existencia de un “caso concreto” cuando –entre otros supuestos– se acredita que la autoridad tributaria competente ha dictado la correspondiente resolución que configura la determinación impositiva [artículo 3, inciso a)].

Cabe señalar que el contribuyente carece de opciones o voluntad en el planteo del caso concreto ante los organismos de aplicación del CM, toda vez que las cuestiones relativas a la fijación de la base imponible, contenidas en la resolución determinativa –en todo aquello que conlleve la aplicación del CM–, debe ser sustraído de la vía recursiva local para ser deferido exclusivamente al conocimiento de los órganos de aplicación ya mencionados.

5 Causas “SA Electrometalúrgica Andina”, Fallos: 302:150, “Transportes Automotores Chevallier”, Fallos: 317:1548, reiterado en “Alba Fábrica de Pinturas”, del 23/2/95.

6 Causa “Gas Natural Ban SA”, G28.L.XLIII, del 18/3/13, según cita de Naveira de Casanova, Gustavo en *Derecho Tributario*, Ed. Estudio, pág. 317.

7 Fallos: 305:1471 y 329:59.

8 Fallos: 208:203.

9 Fallos: 298:392, 329:5.

Ello es así, atento a que el contribuyente no puede solicitar la revisión de las cuestiones relativas a la distribución de la base imponible ante el organismo fiscal local, por imperio del Convenio Multilateral. De modo tal que si el contribuyente pretende la revisión de la distribución de la base imponible solo puede plantearla ante los organismos del CM.

Así ha sido expuesto por la Procuración General de la Nación, al afirmar que *“el mecanismo del artículo 24, inciso b), del CM no constituye una vía ‘alternativa’ para la solución de las controversias entre el contribuyente y ‘el’ fisco local, sino que se evidencia como el único mecanismo existente que posibilita finiquitar, de una vez, la cuestión con respecto a todas las jurisdicciones involucradas, dado que la corrección que pretenda una de ellas –en la porción de base imponible que le corresponde– repercutirá obligadamente en las relaciones del contribuyente con las demás Provincias, por las ya mentadas cuestiones de simetría especular... Dicho en otras palabras, para el contribuyente de convenio a quien una jurisdicción le cuestiona la determinación o la atribución de la base imponible, solo la intervención de los organismos del CM le asegura una solución eficaz y definitiva frente a la jurisdicción pretensora y que, a la vez, le sea oponible y definitiva frente a las demás”*¹⁰.

Por ende, la resolución dictada por la Comisión Plenaria emana del máximo organismo de aplicación del Convenio Multilateral, en tanto un organismo plurijurisdiccional (integrado por un representante de cada provincia y de la Ciudad de Buenos Aires) vinculado con la administración de justicia relativa al derecho intrafederal reviste el carácter de resolución definitiva, obligatoria y carente de otra vía recursiva.

En otro orden, cabe tener presente el dictamen del Procurador General ante la Corte, que ha considerado: *“la relevante función del CM dentro del esquema de ordenación y coordinación de facultades tributarias en nuestro país. La Constitución Nacional, con más claridad a partir de la reforma de 1994... consolidó un sistema de competencias tributarias entre la Nación, y las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, en el que solo hay exclusividad para la primera en lo que a tributos aduaneros se refiere, mientras que en lo que respecta a las contribuciones internas, sean directas o indirectas, hay concurrencia de facultades. Tal régimen conlleva la imperiosa necesidad de coordinar, a fin de evitar la ‘jungla fiscal’ en la que puede derivar el ejercicio ciego de sus respectivas competencias por cada actor si actúa al margen de lo que hagan los demás, como sabiamente lo destacó esa Corte en el citado precedente de Fallos: 149:260. Sin duda alguna, así también lo vio el constituyente reformador quien constitucionalizó el mecanismo de coparticipación en los incisos 2 y 3 del artículo 75 de la Carta Magna. La ley de coparticipación vigente consideró fundamental para conseguir con éxito la coordinación vertical de competencias –entre otros extremos– fijar ciertos lineamientos para que las Provincias pudieran mantener su impuesto local sobre los ingresos brutos. Así, la prohibición de analogía del artículo 9, inciso b), de la ley 23.548, queda respetada siempre y cuando la gabela local se inserte dentro del molde consagrado en el apartado I de ese inciso. Pero, de forma no menos importante, también estimó fundamental la coordinación horizontal ya que, en el inciso d) del mismo artículo, puso como condición para adherir a la coparticipación federal que las jurisdicciones continuasen aplicando el CM. Es decir, puesto que el CM es un mecanismo de coordinación horizontal de competencias, que posibilita la armonización vertical de la coparticipación, posee una importancia sustancial en el sistema de las finanzas públicas nacionales. Y, dada la multilateralidad de su funcionamiento, deviene imprescindible que las cuestiones suscitadas por una jurisdicción o ante una de ellas, por su repercusión necesaria en las demás, sean resueltas de manera que todas tengan participación en lo decidido, de forma tal que se les asegure su derecho de defensa... Y, en tal sentido, el CM y su Protocolo Adicional son el imprescindible y exclusivo mecanismo que, al día de hoy, pone a cobijo de esa nefasta posibilidad el comercio y las actividades que se realizan con carácter interjurisdiccional”*¹¹.

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente citado, destacó que *“la apelación del artículo 14 de la ley 48 solo procede respecto de sentencias judiciales, es decir, provenientes de los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias. La excepción a este principio tiende a preservar el control constitucional que incumbe a la Corte Suprema, en los supuestos en que esos tribunales hayan sido sustituidos por órganos o funcionarios administrativos por disposición legal que, además, excluya toda otra forma de revisión judicial (cfr. Fallos: 292:620; 305:1471 y 1699; sentencia del Tribunal, recaída el 23 de abril de 1996, en los autos M.267.XXX, ‘Makro SA s/Recurso extraordinario por denegación de recurso de apelación contra declaración de incompetencia de la comisión arbitral’)*¹².

10 Dictamen del Procurador ante la CSJN en la causa “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, del 29/7/09, M.921.XLII.

11 Dictamen del Procurador ante la CSJN en la causa “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, del 29/7/09, M.921.XLII.

12 CSJN, Fallos, M.921.XLII, “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”.

Este criterio fue ratificado por el Alto Tribunal, en su anterior composición, en diversos precedentes¹³.

En los citados precedentes, la Corte Suprema ha sentado el paradigma de que, aun habiéndose transitado las instancias de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y su Plenario, y no obstante lo resuelto por los organismos mencionados, el contribuyente *“deberá ventilar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso”*¹⁴.

Lo cual implicaría que el contribuyente efectúe el planteo de la cuestión ante cada una de las jurisdicciones adheridas en las que se desarrollen las actividades gravadas, lo que además de resultar un despropósito, no brinda una solución al conflicto, atento a que los tribunales locales carecen de competencia para revisar las decisiones en cuestión.

II.3. Por otra parte, el carácter administrativo de los órganos de los que emanan las decisiones en cuestión no puede resultar un obstáculo para el acceso a la vía extraordinaria.

La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha exigido tradicionalmente que el órgano del cual emana la decisión objeto de recurso extraordinario sea el tribunal superior de la causa y, por extensión, los organismos administrativos dotados por la ley de facultades jurisdiccionales, no revisables por vía de acción o de recurso¹⁵, en el sentido de que su resolución sobre la cuestión federal debatida en juicio no sea susceptible de ser revisada por otro órgano dentro de la respectiva organización¹⁶.

En tal sentido, tanto las decisiones del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos como las de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral emanan del órgano al que le compete decidir en última instancia la cuestión en disputa, al no existir recurso alguno ante otro tribunal, fuera de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, toda vez que se trata de una cuestión que no puede ser de la instancia local de ninguna de las jurisdicciones involucradas ni tampoco de la federal ordinaria.

Ello así, por cuanto *“si lo decidido por esos organismos plurilaterales pudiera ser revisado por los jueces de solo una de las jurisdicciones adheridas, llevaría al problema de que lo resuelto por estos les sería oponible a las demás, burlando así la decisión conjunta adoptada por todas ellas. Además, tal conclusión, en nuestro sistema jurídico, no parece aceptable, máxime cuando nuestra Carta Magna otorgó a los asuntos en que una o más provincias son parte la jurisdicción originaria y exclusiva de V.E., en razón de las personas (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional). De igual modo, la referida circunstancia obsta a toda aplicación de la doctrina de Fallos: 308:490 y 311:2478, puesto que con ella solo se conseguiría remover los inconvenientes que se interpusieran a la posibilidad de que los superiores tribunales de justicia de cada jurisdicción revisasen lo actuado por los órganos administrativos o judiciales de ellas. En este caso tan singular, como quedó dicho, los organismos de integración plurijurisdiccional no podrían ser revisados, de manera indiscutible y fructífera, solo por uno de los órganos máximos de la organización judicial de una de las provincias involucradas, porque implicaría un desmedro de la autonomía de las demás involucradas en el asunto... Cerrando el estudio referido a la posibilidad de revisión, a mi modo de ver tampoco podría plantearse que hay aquí un entuerto que pudiera ser llevado ante la justicia federal de primera instancia. En efecto, estamos ante una cuestión que es, al menos en principio, relativa a cuestiones de derecho público local, sin que haya norma alguna que atribuya competencia a esa justicia de excepción”*¹⁷. Al respecto, la doctrina ha entendido que *“los órganos de aplicación del Convenio Multilateral tienen naturaleza intrafederal, el mismo Convenio es una manifestación pura del federalismo, por lo que negar la jurisdicción federal en estos casos no es práctico ni correcto. En el caso correspondería la competencia originaria de la Corte Suprema, por razón de la materia y de las personas, por estar involucradas las jurisdicciones adheridas... por su carácter intrafederal, frente a la voluntad de requerir*

13 CSJN, causas “Automotores Juan Manuel Fangio SA c/Provincia de Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires”, “Frigorífico de Aves Soychú SAICF c/Municipalidad de Gualeguay”, “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, sentencias del 14 de mayo del 2013, “Radiotrónica de Argentina SA s/Protocolo Adicional. Resolución general 3/07. Municipalidades de Vicente López, Morón y Merlo”, sentencia del 8/1/13 y “Valois SACIFyA c/Provincia de Misiones”, sentencia del 19/11/13, entre otras.

14 CSJN, “Frigorífico de Aves Soychú SAICF c/Municipalidad de Gualeguay”, 14/5/13, registro F.509.XLV.

15 Fallos: 257:31; 292:620; 300:526 y 562; 301:594, 1152 y 1226; 302:174; 306:455; 308:116, entre otros.

16 Fallos: 66:257; 99:228; 211:1150; 303:640, entre otros.

17 Dictamen del Procurador ante la CSJN en la causa “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, del 29/7/09, M.921.XLII.

intervención judicial, corresponderá entender a la justicia federal, concretamente a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien actuará en instancia originaria por la calidad de una de las partes de la contienda”¹⁸.

III. COROLARIO

Como consecuencia de la especial naturaleza plurilateral de los organismos administrativos y el carácter intrafederal de las normas involucradas, la revisión en la jurisdicción local, como así también en la jurisdicción federal resultan improcedentes.

En dicho orden de ideas, no puede concluirse que lo resuelto por los organismos interjurisdiccionales sea irreversible por autoridad superior alguna. Ello llevaría a encumbrar a dichos organismos por encima de las más altas autoridades del Estado, al otorgar rango de cosa juzgada a su actuación, sustrayéndola del conocimiento de todo juez en la República, lo cual contraría las consideraciones de la lógica jurídica más elemental. Además, esta conclusión es extensiva tanto para el contribuyente como para los fiscales adheridos, ya que se vincula con fundamentales derivaciones del derecho a la defensa en juicio y a la revisión judicial suficiente¹⁹.

Máxime en el caso de las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos, la vía extraordinaria está prevista legalmente.

De modo tal que la denegatoria de la vía extraordinaria implica la denegación del control judicial de la decisión del organismo interjurisdiccional, y en ese sentido, lesiona de manera palmaria el principio constitucional de tutela judicial efectiva.

Por ello, ante la inminente nueva integración del Máximo Tribunal Federal, resulta oportuno que la Corte revise su jurisprudencia, a fin de que conforme el principio de tutela judicial efectiva, se habilite la revisión por recurso extraordinario de las decisiones de los organismos interjurisdiccionales de derecho intrafederal.

18 Schreginger, Marcelo J., Control judicial suficiente en materia tributaria. Efectivo acceso a la justicia frente a las decisiones de órganos administrativos interjurisdiccionales, 2005, SJA, 3/8/05; JA, 2005-III-1006).

19 Dictamen del Procurador ante la CSJN en la causa “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, del 29/7/09, M.921.XLII.

REVISIÓN JUDICIAL DE LAS DECISIONES DE LA COMISIÓN PLENARIA Y LA COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS

RAMIRO EGÜEN

INTRODUCCIÓN

El federalismo que adoptaron nuestros constituyentes a la hora de la emancipación nacional, y la inauguración de una nueva etapa de la Argentina republicana, no es aislado, y tiene repercusión insoslayable en lo atinente a las finanzas públicas, los recursos y su distribución.

Esta estructura de veintitrés provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Nación, hoy en día componen la totalidad de jurisdicciones con potestades accordadas en materia fiscal, augurando evitar la imposición analógica de los mismos tributos por una o más de ellas, bajo la suscripción y acatamiento de lo que consagra la Ley de Coparticipación Federal, en el marco de distribución de los recursos nacionales.

Señala Bulit Goñi¹ que no es concebible un sistema federal medianamente racional, sin instancias de coordinación y de concertación de políticas y legislaciones, y en su caso, de arbitraje de los eventuales conflictos entre las jurisdicciones –del mismo nivel y de otros niveles– derivados de tales ordenamientos, así como de estas con los contribuyentes que, como en el caso argentino, se encuentran sometidos a relaciones tributarias en tres niveles de gobierno.

Estas breves consideraciones se refieren a dos de esos acuerdos: el horizontal del Convenio Multilateral y sobre todo, el vertical, de la Coparticipación Federal de Impuestos, en particular a las instancias arbitrales conformadas dentro de ellas por las comisiones Arbitral y Plenaria, en el primer caso, y por la Comisión Federal de Impuestos, con sus dos instancias –la del Comité Ejecutivo y la de la Comisión en Pleno– en la segunda.

I. ¿QUÉ ES LA CP Y LA CFI?

La Comisión Federal de Impuestos (CFI, en adelante), por su naturaleza es un organismo de derecho intrafederal, conforme surge de la doctrina de la CSJN al dictar el fallo “Transportes Automotores Chevallier SA c/Resolución 21 del Plenario de la CFI”, de fecha 17/11/94², haciendo suyos los argumentos esbozados por la procuradora fiscal, cuya finalidad específica la encontramos a la hora de interpretar y aplicar los mandatos de la ley 23.548 de Coparticipación Federal, sus modificatorias y complementarias, tendientes a la armonización del régimen suscripto por la Nación, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Cuantiosos proyectos y leyes dieron comienzo a lo que luego se plasmaría en la ley 20.221 de 1973, durante el gobierno de facto de Alejandro A. Lanusse, donde se simplificó en una ley convenio un sistema de coparticipación de impuestos nacionales y la unificación de los regímenes vigentes al momento, y a su vez, la facilitación de los mecanismos de distribución y la actividad de los órganos de administración y contralor.

De allí surge la creación de la CFI constituida por un representante de la Nación y de cada provincia adherida, y del Comité Ejecutivo integrado por un representante de la Nación y de ocho provincias, las cuales debían superar el diez por ciento de la población total.

En el año 1988, se sancionó la ley 23.548, la que establecía un régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias, que paradójicamente fue el más extenso históricamente, y es el que rige hasta la fecha. Los constituyentes del año 1994 incluyeron la cláusula transitoria sexta en la Constitución reformada, que disponía el tratamiento y modificación de los aspectos vigentes de dicha ley, previsto para antes que finalizara el año 1996. Esa cláusula fue incumplida, y consecuentemente, es el devenir de la mayoría de las disparidades y desfasajes que se presentan en la actualidad.

1 Enrique Bulit Goñi, en la obra colectiva *Los Procedimientos Tributarios Provinciales, Municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, 2^a parte, pág. 103, coordinador: Gustavo J. Naveira de Casanova, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.

2 Fallos: 317:1548 y 1570/1576.

La composición actual de la CFI es un representante por cada Provincia, y luego de la reforma, la inclusión de CABA, uno por la Nación. Su Comité Ejecutivo, que actúa como órgano de primera instancia, está compuesto en la actualidad por cuatro miembros permanentes (Nación, Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe), y de cuatro "zonas" de provincias que son rotativas, más un elegido entre el resto de los representantes.

La CFI cuenta con funciones administrativas como aplicación de los índices de distribución, control de liquidaciones, y contralor del cumplimiento de los Estados integrantes de las obligaciones adquiridas. Cuenta con funciones consultivas y de asesoramiento, reglamentarias.

En el caso jurisdiccional, que es el tema elegido y el que nos atañe en esta ponencia, según Aníbal O. Berteau³, citando a Dino Jarach, "*la primera función jurisdiccional de la CFI consiste en decidir de oficio o a pedido de la Nación, las provincias o municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida, al régimen de unificación y distribución*".

Igual competencia tiene la Comisión, cuando el impulso procesal provenga de los contribuyentes o de asociaciones reconocidas que, para el autor citado, es de carácter jurisdiccional, y que es sin dudas un órgano administrativo, al cual se le atribuyen dichas facultades, pero sujetas al control final de la justicia.

Encuentra a su vez, en el carácter coercitivo de sus decisiones en uso de sus facultades, y en la naturaleza de dirimir las controversias pronunciando el derecho, en legítimo contradictorio y con independencia del órgano, su carácter jurisdiccional.

La CP es un órgano creado en el marco de aplicación del Convenio Multilateral, que suscriben las distintas jurisdicciones, al igual que la Comisión Arbitral, tendientes a evitar la doble o múltiple imposición entre provincias, en desmedro de los contribuyentes, plasmado en el primero de sus considerandos que reza: "*prevenir y evitar las perniciosas consecuencias que se derivarían de la doble o múltiple imposición dentro del Territorio Nacional por medio de los tributos locales que incidan sobre actividades lucrativas o económicas, los ingresos brutos, y todo gravamen provincial, territorial, municipal o comunal de similares características*".

Señala Román Guillermo Jáuregui⁴ que ante el silencio de los Convenios anteriores, que suscitaba numerosas consultas en la Comisión Arbitral, el Convenio Multilateral de 1964 incorporó en su texto la forma de distribución del monto imponible entre las municipalidades, estableciendo que debía hacerse con arreglo a los mismos criterios con que se distribuye entre provincias.

En el ámbito de aplicación del artículo 35 se extiende a todos los municipios, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas al Convenio y alcanza solo a los contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral en calidad de responsables del impuesto que grava los ingresos brutos y siempre que la municipalidad de que se trate haya establecido el tributo sobre la base de los ingresos brutos, excluyéndose de esta a aquellos planteos que involucren tributos con base diferente.

Es el propio Convenio el que regula las facultades tanto de la Comisión Arbitral como de la Plenaria, siendo la primera la que interviene en casos concretos que se originan con motivo de la aplicación del Convenio; para las partes, las resoluciones son vinculantes y obligatorias. A su vez, dicta normas generales interpretativas del Convenio para la distribución de la base imponible de los ingresos brutos, asumiendo también funciones administrativas, a los fines de armonizar y coordinar el cumplimiento del Convenio.

Constituida por siete vocales titulares (dos permanentes, cinco rotativos) y siete suplentes, un presidente y un vicepresidente que reemplaza al primero en caso de ausencia o impedimento, todos deben ser especialistas en materia tributaria.

La comisión plenaria se ocupa de resolver con carácter definitivo los recursos de apelación contra las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral y la de establecer las normas procesales que deben regir en las actuaciones ante las Comisiones. Asumiendo pues la facultad de última revisora de lo tratado en la Comisión Arbitral, y sus decisiones son de carácter obligatorio para los fiscos, no del mismo modo para los contribuyentes, quienes tienen la posibilidad revisora judicial, que luego trataremos en profundidad.

3 Aníbal O. Berteau, en la obra colectiva *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, coordinador: Gustavo J. Naveira de Casanova, Cap. "Comisión Federal de Impuestos: funciones y procedimiento", pags. 69 y 70, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.

4 Román Guillermo Jáuregui, *Tasas Municipales*, obra colectiva, T. II, Cap. XXIX, págs. 1147/1171, director: Enrique Bulit Goñi, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

Está constituida en paridad por todas las jurisdicciones adheridas, con un representante titular y un suplente, y en cada reunión se elige al presidente entre sus miembros.

II. CARÁCTER DE SUS DECISIONES. VINCULANTE O NO VINCULANTE. TIPOS DE RESOLUCIONES

Según Jáuregui, las decisiones que dictan las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral revisten carácter de laudos arbitrales en relación con los casos concretos de controversias y tienen fuerza de cosa juzgada y no pueden llevarse, en principio, ante la justicia, aunque el Convenio Multilateral no prohíba la eventual continuidad del proceso y su revisión judicial. Lo que sí refleja la Ordenanza Procesal, es la recurribilidad del contribuyente apelante, cerrando así la posibilidad a los fiscos.

En el mismo sentido, el citado autor argumenta que en materia legal general está extendida la práctica de establecer en los acuerdos arbitrales la irrecorribilidad de los laudos, a pesar de que en la mayoría de los ordenamientos legislativos vigentes en la Argentina –incluido el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación– se dispone que los laudos arbitrales, si se trata de arbitraje de derecho, son impugnables mediante la deducción de los recursos admisibles respecto de las sentencias dictadas por jueces estatales, salvo que las partes hayan pactado lo contrario en el compromiso arbitral.

Una de las características diferenciales del arbitraje del Convenio Multilateral es la relativa a los efectos asimétricos que poseen las resoluciones de ambos órganos del Convenio Multilateral, en los casos concretos para los fiscos y los contribuyentes. Si bien se establece que *"las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto"*, en realidad solo son definitivamente vinculantes para las jurisdicciones comprometidas en el caso, ya que el contribuyente podrá continuar la discusión en el proceso administrativo local, y luego judicial, según corresponda.

Pablo María Garat⁵ asegura que las decisiones de la CFI, normalmente expresadas a través de resoluciones, son consecuencia del ejercicio de una o varias de tales funciones atribuidas por la ley. Tanto los fiscos adheridos como los municipios, los contribuyentes y las asociaciones reconocidas (estos tres últimos, en determinados supuestos) pueden actuar ante la CFI en aquellas materias que resultan de su competencia.

Pueden ser de contenido las decisiones de la CFI en los siguientes temas: a) para controlar el cumplimiento de las obligaciones de los fiscos adherentes [inciso c), del artículo 11 de la ley convenio 23.548]; b) decidir de oficio, o a solicitud de los sujetos que allí se enumeran si determinados gravámenes se oponen a las disposiciones de la ley convenio; c) dictar normas generales interpretativas de la ley convenio, sus complementarias y modificatorias; d) asesorar en los problemas que se deriven de la aplicación del derecho tributario interprovincial cuyo juzgamiento no haya sido reservado expresamente a otra autoridad.

La Procuradora Fiscal, en la causa “Makro”, se ha expresado acerca de la naturaleza de las decisiones de la Comisión Plenaria, y ha fundado su postura en que la misma cuenta con características cuasijurisdiccionales o, al menos, arbitrales. A mi parecer, las decisiones de los órganos administrativos objeto de este desarrollo poseen fuerza de jurisdiccionales, alejándose de la tesis de ser laudos arbitrales, ya que una de las partes, o sea, los contribuyentes o las asociaciones que los representen, de algún modo no han aceptado voluntariamente la intervención de dichos órganos, ya que la ley que los crea no prevé otro mecanismo alternativo, por cuanto es ineludible el paso por ellos, salvo la vía judicial, y por ende, no existiría un laudo arbitral y constreñimiento de lo decidido, por lo menos para los particulares y asociaciones, sino solo para los fiscos, los que sí han optado por la pertenencia a las leyes y convenios, y de eso modo en forma indirecta, a sus ciudadanos y contribuyentes.

En el mismo orden de ideas, al ser perfectamente decisiones jurisdiccionales y no arbitrales, por las cuales se renuncia a la posibilidad de revisar judicialmente a posteriori lo resuelto, es que me inclino por la postura de la viable revisión judicial por un órgano judicial competente, que deberá establecerse por ley a los efectos, y que “no cierre el tamiz” para entender en las cuestiones de relieve fiscal sujetas a su observancia.

5 Pablo María Garat, *Tasas Municipales*, obra colectiva, T. II, Cap. XXX, págs. 1173/1197, director: Enrique Bulit Goñi, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

III. REVISIÓN JUDICIAL DE LAS DECISIONES DE ÓRGANOS Y TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS. CONSECUENCIAS SOBRE LAS REGLAS PROCESALES LOCALES ACERCA DE LA ESTABILIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

En el derecho fiscal, es la materia donde ha tenido una positiva recepción la incorporación de tribunales administrativos específicos, dotados de gran autonomía, que tienen a su cargo la resolución de controversias de los contribuyentes con la Administración fiscal, y gozan de un procedimiento que consiste en la posterior revisión judicial. Este es el caso del Tribunal Fiscal de la Nación, que entiende en litigios de carácter fiscal nacional, cuya apelación ante el mismo se encuentra expresamente consagrada en la ley 11.683, y que contra sus decisiones existe el recurso de apelación y revisión limitada ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal, ya en la órbita de la justicia.

Esta incorporación cualitativa ha descomprimido no solo la justicia, sino que ha dado un tratamiento específico, en el ámbito fiscal, por jueces profundamente especializados en la materia, y con la posibilidad de luego ocurrir a la justicia en búsqueda de revisar lo resuelto.

Tanto la Ley de Coparticipación Federal como el Convenio Multilateral han creado órganos (dos cada una) tendientes a disuadir los conflictos que ocasione la aplicación de las decisiones, con apertura a que no solo los estados miembros que suscribieron las leyes puedan acceder a resoluciones, sino que el espectro se amplía en cuanto a los contribuyentes y asociaciones.

Es saludable la redacción de ambas leyes y sus ordenanzas procesales, en cuanto hacen de efectivo cumplimiento de las decisiones que tomen los últimos órganos, llámense Comisión Plenaria y Federal de Impuestos, para los estados, ya que no solo las han suscripto, sino que son parte activa en las decisiones que se toman. No sucede lo mismo para las asociaciones y contribuyentes, quienes podrían conseguir la revisión judicial, expresa en la Ley de Coparticipación Federal (recurso extraordinario Federal ante la CSJN), y no prevista por la ley de Convenio Multilateral.

La CSJN ha sido restrictiva en la admisibilidad del recurso extraordinario y en aceptar la competencia para entender en alzada de las decisiones de estos órganos administrativos, justamente por no ser de carácter judicial, como así por no verse involucrada una cuestión federal, y solo limitando su intervención cuando medie la inconstitucionalidad de los órganos que la dictaron o de sus decisiones.

IV. RECURSO EXTRAORDINARIO FEDERAL ANTE LA CSJN

El tratamiento particular de la procedencia del recurso extraordinario ante la CSJN respecto de resoluciones definitivas de la CFI ha provocado disgregación entre lo que prevé la norma y lo que la realidad jurisprudencial ha traído aparejado, que es el inclinarse por la no apertura a la hora de dirimir las contiendas suscitadas en la aplicación de la Ley de Coparticipación Federal.

Spisso⁶, en su obra Derecho Constitucional Tributario, recopila acerca de la vida institucional de la CSJN, y menciona que sostuvo la inadmisibilidad del recurso extraordinario federal en la causa "Transportes Automotores Chevallier SA", contra la resolución plenaria de la Comisión Federal de Impuestos que consideró que no existía incompatibilidad entre el impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Tucumán y el de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y la ley de coparticipación federal, en una extraña sentencia que el doctrinario analiza.

En la aludida causa, señala Spisso, en voto impersonal, cuatro ministros de la Corte, con remisión al precedente de Fallos: 302:150, han dicho que la impugnación del acto objetado no reviste el carácter de caso o causa, al cual se extienda la competencia del Poder Judicial en los términos de los artículos 100 y 101 –hoy 116 y 117, CN–, y que el contribuyente carece de legitimación para impugnar los tributos con fundamento en la ley de coparticipación. El Dr. Fayt, en su voto, sostiene una posición diametralmente opuesta, al afirmar la existencia de caso y reconocerle legitimación al contribuyente; por tanto, no pueden sumarse dos argumentaciones que se excluyen indefectiblemente para integrar mayoría. Distinto habría sido el caso, si el Ministro Fayt hubiera afirmado la existencia de controversia, pero negándole legitimación al contribuyente.

6 Rodolfo Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.

Si se hubiera construido la sentencia mediante el tratamiento separado y sucesivo, respetando los efectos preclusivos del resultado de las distintas cuestiones resueltas, como lo hacen otros tribunales colegiados, se habría evitado violar la regla de la mayoría.

Además, en tiempos recientes, en juicios de competencia originaria de la Corte tramitados por vía de la acción declarativa en los cuales el contribuyente impugnaba el impuesto sobre los ingresos brutos por considerarlo incompatible con la ley de coparticipación federal, la Corte, por unanimidad, consideró que existía controversia por más que no existiese petición de condena de devolución de tributos ni daño consumado. Por tanto, la situación no varía en nada respecto de la existencia de caso o causa, por la circunstancia de que la controversia haya comenzado en sede de la Comisión Federal. Y en cuanto a la legitimidad del contribuyente para formular el planteo, resulta sorprendente la vuelta a un precedente abandonado por el tribunal cimero, que reiteradamente se expidió con posterioridad en sentido contrario, sin dar ninguna explicación de ese súbito cambio.

La circunstancia de que el recurso extraordinario se hubiera interpuesto contra una decisión de un órgano administrativo no incluido en la esfera del Poder Judicial, como bien lo señala el dictamen de la procuradora fiscal de Corte, nunca fue obstáculo a su procedencia, y menos lo es a partir de la actual redacción del artículo 257 del CPCC, enfatiza el autor.

Con respecto a la impugnación directa a través del recurso extraordinario ante la CSJN, previsto en el artículo 14 de la ley 48 de las decisiones definitivas de la Comisión Plenaria en el marco del Convenio Multilateral, la Corte ha sostenido que solo procede su intervención contra sentencias de jueces estatales, salvo que se trate de arbitraje obligatorio legal y se discuta sobre la constitucionalidad del órgano arbitral, teniendo en cuenta lo que muchos doctrinarios sostienen acerca de la naturaleza de las resoluciones del máximo órgano del Convenio, que es un laudo arbitral, tendiente a mediar entre las posturas encontradas bajo la esfera de aplicación de la normativa que lo crea.

Según Jáuregui⁷, el recurso extraordinario contra una resolución judicial relativa a un recurso o demanda deducida contra laudos arbitrales podría ser viable si media cuestión federal suficiente y los agravios exclusivamente se refieren a la materia que fue objeto de decisión por parte del órgano judicial. La Corte, contra las decisiones dictadas en los recursos que resuelven nulidades, se limita a examinar la constitucionalidad de la sentencia y no el laudo, en tanto la apreciación de los hechos y la aplicación del derecho es materia propia de los árbitros, es decir, no revisable, por no ser competencia de la Corte suplir diferencias de los árbitros o la equidad del pronunciamiento.

Es muy discutida en doctrina la interposición de estos recursos por inconstitucionalidad y arbitrariedad. Una corriente considera que son viables siempre que se haya violentado el orden público o el laudo resulte manifiestamente inconstitucional, ilegal, irrazonable. Otra corriente sostiene, por el contrario, que esta revisión del laudo por inconstitucional, ilegal o irrazonable afecta una de las características esenciales del “arrepentimiento” con el consecuente incremento de los costos que se trataba de impedir al recurrir al arbitraje, además de afectar la seguridad jurídica y desnaturalizar la buena fe.

Así por ejemplo, la CSJN declaró inadmisible el recurso extraordinario en la causa “Cía. Minera Aguilar SA s/Expediente CA 24/81”⁸, esencialmente en cuatro considerandos:

- a) que las decisiones adoptadas por los órganos del Convenio Multilateral interesan principalmente a las jurisdicciones involucradas y solo secundaria e incidentalmente al contribuyente;
- b) que el único derecho de los contribuyentes que surge del Convenio es el de impugnar ante los órganos de este la conducta de cualquiera de sus firmantes que pudiera considerarse contraria a sus preceptos;
- c) que una vez resuelta la controversia por la Comisión Plenaria, el contribuyente carece de la facultad de cuestionar lo decidido, en tanto ningún derecho emergente del Convenio puede hacerse valer contra los partícipes del conflicto luego de que estos se han sujetado al pronunciamiento de sus órganos; que el interés de la apelante debió hacerse valer, en primer término, ante las autoridades administrativas de la provincia o municipalidades a las que se pagó indebidamente el tributo y, eventualmente, luego ante los tribunales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas

7 Román Guillermo Jáuregui, *Tasas Municipales*, obra colectiva, T. II, Cap. XXIX, pags. 1147/1171, director: Enrique Bilit Goñi, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

8 Fallos: 305:1471.

dispongan, sin perjuicio de la intervención de la Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso.

En la causa "Makro SA s/Recurso extraordinario por denegación de recurso de apelación contra declaración de incompetencia de la Comisión Arbitral"⁹, la inadmisibilidad del recurso se resolvió conforme a la doctrina anteriormente mencionada porque no obstaba a la recurrente iniciar la repetición de los tributos ingresados indebidamente ante las autoridades administrativas de las jurisdicciones involucradas y, en su caso, los tribunales competentes.

Destacando el Dictamen de la Procuradora General de la Nación, quien en análisis acerca de la naturaleza de competencia de las Comisiones Arbitral y Plenaria señaló que cuentan con atribuciones "cuasijurisdiccionales o, al menos, arbitrales", prestando a interpretar diferentes concepciones acerca del arbitraje.

Concluye Bulit Goñi¹⁰ que, para ambos casos (la CP y CFI), el recurso extraordinario contra decisiones jurisdiccionales de órganos administrativos está genéricamente contemplado en el artículo 257, CPCC; los acuerdos interjurisdiccionales han recibido jerarquía supralegal en la reforma constitucional de 1994 (artículo 75, incisos 22 y 24), no son unilateralmente alterables y no cuentan con otra vía de revisión judicial directa.

Para el primero de ellos, la coparticipación federal ha sido constitucionalizada como materia, y detalladamente reglada, previendo su ley de creación la existencia del recurso, cuya sustanciación está contemplada expresamente en la Ordenanza Procesal.

Para el segundo, amén de que se la aplican en lo pertinente los dos órdenes de razones expuestos, no ha de olvidarse que, como se ha dicho, el Convenio Multilateral es parte del Régimen de Coparticipación Federal, en tanto el artículo 9, inciso d), de la 23.548 manda aplicarlo de manera obligada y las partes, todas las partes han asumido el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la ley.

Considera el autor, que desde el punto de vista de las garantías de los contribuyentes, y en especial desde el de los intereses de los fiscos, ello sería no solo la recta aplicación del derecho vigente, sino que además sería –a su juicio, al menos– el derecho conveniente.

V. PROPUESTA DE REFORMA. APELACIÓN ANTE LA CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. COMPETENCIA. VENTAJAS

Con el desarrollo anterior, llegamos a la culminación de este trabajo, con una incógnita o hipótesis por resolver. Es menester de nosotros, los profesionales del derecho, debatir, buscar alternativas, todo en un mismo sentido, ni más ni menos que asegurar la Justicia, y bregar por acercar a esta, cada vez más, a la gente, a los ciudadanos.

A continuación, esbozaré mi propuesta personal, para sortear los escollos en los que se ve inserto el contribuyente, a la hora de dirimir sus controversias fiscales en el marco de los dos órganos máximos tanto de la Ley de Coparticipación Federal como del Convenio Multilateral.

Frente a la reiterada postura restrictiva de la Corte Nacional, en admitir su intervención, frente a los recursos directos contra las decisiones de la Comisión Plenaria y la Comisión Federal de Impuestos, he repasado doctrina y jurisprudencia que me han aportado ideas, las cuales podrían desembocar en la solución definitiva para todas las partes intervenientes, ya sean los fiscos, los contribuyentes y el Poder Judicial mismo, representado en su Máximo Tribunal, quien hoy se ve forzado a la denegatoria compulsiva sin quizás acercar una solución definitiva.

Mi humilde visión acerca de cuál es el órgano judicial en mejores circunstancias para entender en grado de alzada de las decisiones de estos órganos administrativos con funciones cuasijurisdiccionales o arbitrales, es, a mi juicio, la Cámara Nacional en lo Contencioso-Administrativo Federal con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

9 SCBA, M 267.XXX

10 Enrique Bulit Goñi, en la obra colectiva *Los Procedimientos Tributarios Provinciales, Municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, 2^a parte, pág. 117, coordinador: Gustavo J. Naveira de Casanova, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.

A mi parecer este órgano, que es la alzada de los Juzgados Nacionales de Primera Instancia en lo Contencioso-Administrativo Federal, tiene un rol muy importante que encuentro análogo al tratado en este trabajo, y es el de entender en grado superior en las decisiones tomadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, en recurso de apelación y revisión limitada, contemplado en la misma ley de procedimiento fiscal 11.683.

El tribunal Fiscal de la Nación es un órgano administrativo con funciones jurisdiccionales específico, que ha ocupado un lugar importantísimo en cuanto al tratamiento por un órgano imparcial y específico en la materia con vocales probos y eficientes que tiendan al arribo de la verdad, en independencia de pertenecer al ámbito de la administración. A su vez, han descomprimido a la justicia, pero con la tranquilidad de poder acceder a ella en una instancia superior y hasta en recurso extraordinario federal a la CSJN.

Ha dotado de efecto suspensivo, durante su tramitación en favor del contribuyente, extendiéndolo hasta 90 días posteriores a la sentencia del mismo, y un tratamiento más ágil y eficiente que favorece a ambas partes del proceso.

La Comisión Arbitral y la Plenaria en el marco del Convenio Multilateral, y el Comité Ejecutivo y Comisión Federal de Impuestos hacen a las veces de Tribunal Fiscal, como órganos imparciales administrativos específicos, con tratamiento en doble instancia, respectivamente. La posterior revisión de las resoluciones definitivas de los máximos órganos administrativos correspondientes revisables por recurso directo ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal, sería la solución de la controversia acerca de la admisibilidad que rechaza la Corte, y estaríamos dotando de un recurso cierto, certero e ineludible para el órgano judicial competente, en favor del contribuyente, quien requiere de la perfecta observancia constitucional del artículo 18 de la Constitución Nacional, actualmente vedado por el Tribunal Cimero, quien debería ser –paradójicamente– su máximo intérprete y custodio.

Ha sido la misma CSJN la que se ha expresado en el mismo sentido en otras oportunidades en el *leading case* "Fernández Arias c/Poggio", donde asegura que "*el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es uno de los aspectos que, en mayor grado, atribuyen fisonomía relativamente nueva al principio atinente a la decisión de poderes. Esta típica modalidad de derecho público actual constituye uno de los modos universales de responde, pragmáticamente, al premioso reclamo de los hechos que componen la realidad de este tiempo, mucho más vasta y compleja que la que pudieron imaginar los constituyentes del siglo pasado; y se asienta en la idea de que una administración ágil, eficaz y dotada de competencia amplia es instrumento apto para resguardar, en determinados aspectos, fundamentales intereses colectivos de contenido económico y social, los que de otra maneta solo podrían ser tardía o insuficientemente satisfechos*".

Dicho Tribunal ha resuelto en numerosos fallos, que es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales –de índole administrativa– destinados a hacer efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la administración.

La doctrina según la cual es válida la creación de órganos administrativos con facultades jurisdiccionales, no supone la posibilidad de un otorgamiento incondicional de tales atribuciones. La actividad de esos órganos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional que no es lícito transgredir, entre las que figura, ante todo, la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente.

El alcance que el control judicial de las resoluciones jurisdiccionales de órganos administrativos necesita poseer para que sea legítimo tenerlo por verdaderamente suficiente, no depende de reglas generales u omnicompletivas, sino que ha de ser más o menos extenso y profundo según las modalidades de cada situación jurídica, lo que obliga a examinar en cada caso los aspectos específicos que singularizan la concreta materia litigiosa.

Si las disposiciones que gobiernan el caso impiden a las partes tener acceso a una instancia judicial propiamente dicha, existe agravio constitucional originado en privación de justicia. Pues esta se configura toda vez que un particular, no obstante hallarse protegido por la garantía del artículo 18, CN, que sin juez a quien reclamar la tutela de su derecho, sea que ello ocurra porque declinen su intervención todos los jueces en conflicto, o en virtud de la derogación de las normas que creaban los tribunales competentes para entender en la causa, o –como acontece con las leyes mencionadas– a raíz de preceptos legales que lisa y llanamente excluyen la debida intervención judicial.

En el fallo “Estrada”, la Corte dictó sentencia en torno al debate sobre el alcance de las facultades del ENRE (Ente Nacional Regulador de la Electricidad), atribuidas por el artículo 72 de la ley 24.065, para resolver controversias.

El Máximo Tribunal consideró oportuno, al resolver este caso, actuar como verdadero intérprete final de la Constitución, profundizando la interpretación del principio de separación de poderes, el carácter judicialista de la Constitución y su armonía con la garantía de la defensa en juicio de las personas y sus derechos (artículo 18, CN).

En resumidas cuentas, el fallo “Estrada”¹¹, tanto en el voto de la mayoría como en la disidencia del Juez Belluscio, aclara los principales aspectos concernientes al reconocimiento de las facultades jurisdiccionales de los entes reguladores, despejando las dudas interpretativas que había venido planteando la atribución al ENRE para decidir cualquier controversia –entre usuarios y concesionarios– particularmente los reclamos de daños y perjuicios. De ese modo, el derecho administrativo, no obstante constituir –como modernamente se sostiene– el derecho común de las Administraciones Públicas, cede su lugar (derecho sustantivo y jurisdicción especial) al derecho privado, cuya jurisdicción general es la ordinaria (civil o comercial) cuando se trata de litigios entre particulares extraños a la especialidad de los marcos regulatorios. Esta interpretación, verdadera construcción jurídica, permite cumplir con el principio de separación de poderes que surge de nuestra versión constitucional (fundamentalmente, artículos 109, 18 y 116, CN). En cualquier caso, de tratarse de materias regidas por el derecho público, la atribución de funciones jurisdiccionales solo sería válida si, aparte de cumplirse los requisitos que se han señalado, se deja abierta una revisión constitucional plena, con amplitud de debate y prueba.

Otro ejemplo que sustenta mi postura es una reglamentación de la ley 25.246. El artículo 25 dispone que *“las resoluciones de la Unidad de Información Financiera previstas en este capítulo serán recurribles por ante la justicia en el fuero contencioso administrativo, aplicándose en lo pertinente las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos”*. Por su parte, el decreto 290/07 (reglamentario de la norma mencionada), en su artículo 25 dispone que *“las resoluciones emitidas por la Unidad de Información Financiera previstas en el capítulo IV de la ley podrán recurrirse en forma directa por ante la CNACAF”*.

El recurso judicial directo solo podrá fundarse en la ilegitimidad de la resolución recurrida y deberá interponerse y fundarse en sede judicial dentro de los treinta (30) días contados a partir de la fecha de su notificación.

La autoridad administrativa deberá remitir, a requerimiento del Tribunal, todos los antecedentes administrativos de la medida recurrida.

Serán de aplicación, en lo pertinente, las normas de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549, y sus modificatorias, su decreto reglamentario 1759/72 (t.o. 1991) y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”.

Uno de los principales argumentos en que se basó la jurisprudencia restrictiva de la Cámara Contencioso-Administrativo Federal radicaba en la necesidad de que existiera un acto administrativo expreso que causara efecto para que pudiese habilitarse la instancia del recurso directo. La existencia de un acto previo no es una característica exclusiva para la deducción de este tipo de recursos sino, antes bien, propia de toda acción judicial por la que se persigue la revisión del accionar administrativo. En efecto, del artículo 23 de la LPA se deriva que el principal recaudo exigido por aquellas para la válida impugnación judicial de la actividad administrativa está dado por la existencia de un acto administrativo particular que revista calidad de definitivo y respecto del cual se hayan agotado sin éxito las instancias administrativas. Por su parte, en el artículo 30 de la LPA, se dispone la necesidad de promover un reclamo administrativo previo ante la Administración, en los casos de peticiones reclamatorias. De ahí que, a poco de dictada la LPA, Linares sostuvo que esta *“exige... para la justiciabilidad del comportamiento administrativo, traducido en actos administrativos, que haya resolución, o sea acto, y que él sea definitivo y cause efecto”*.

Luego de los antecedentes esbozados, considero oportuno un tratamiento legislativo que introduzca reformas en las leyes de creación de los órganos administrativos, ya sea la de Coparticipación Federal y Convenio Multilateral, o de sus ordenanzas procesales, siendo propicio el cambio explícito del recurso extraordinario federal por el directo de apelación ante la Cámara Nacional en lo Contencioso-Administrativo Federal, con una revisión amplia de los hechos y el derecho, solo permitido para los contribuyentes y las asociaciones creadas a los fines de defensa de tales bienes jurídicos protegidos, ya que debería en-

11 Corte Suprema de Justicia de la Nación, fallo “Ángel Estrada y Cía. SA c/Resolución SEyP 71/96”.

contrarse vedada para los fiscales, que son los que deben acatamiento de las decisiones de los mismos por ser suscriptores de las leyes y parte de los órganos administrativos jurisdiccionales.

Con respecto a la tramitación de cuestiones litigiosas acerca de la aplicación del Convenio Multilateral, mi postura tiende a abreviar tiempos y dispensa de recursos para los contribuyentes. En sí, el reclamo ante la Comisión Arbitral que luego puede ser revisada por la Comisión Plenaria, es gratuito, sin costas ni honorarios; el contribuyente inició o luego de la decisión va a iniciar un proceso local tendiente a la obtención de una decisión judicial que dirima la cuestión, lo que sí trae consigo un gasto que, previendo la instancia superior ante la CNACAF, el litigio podría ventilarse en instancia judicial ahí mismo, ya en instancia de Cámara y a solo un paso de acceder a una decisión de la CSJN, en el hipotético caso, sin tener que agotar todas las instancias locales hasta llegar a la misma sentencia.

Sería requisito de admisibilidad el reclamo previo ante la administración con quien se presenta la controversia y la resolución denegatoria, o el plazo razonable para hacerlo se presumiría el silencio por parte de la misma y se podría acceder a la Comisión Arbitral, con efecto suspensivo de gravamen impuesto objeto del caso.

Con respecto a la tramitación en cuestiones de Coparticipación Federal, el tratamiento sería el mismo, con la distinción de sus órganos, actuando como en la actualidad el Comité Ejecutivo, en una suerte de primera instancia, revisable por la Comisión Federal de Impuestos, y luego quedando expedita la apelación ante la CNACAF, con los mismos efectos que en el marco del Convenio, ya que ambos casos se encuentran insertos dentro del sistema federal de reparto de recursos al que han adherido todas las jurisdicciones, y que requiere mejores resortes para la sustanciación y resolución de conflictos que se generan, no solo entre los que la componen, sino entre ellas y los contribuyentes, que se encuentran totalmente desamparados, bajo el arbitrio de una Corte que es restrictiva y no genera, ni ella ni el poder legislativo paliativos a los conflictos.

Las ventajas serían cuantiosas, ya que no solo sería una tramitación más ágil, menos onerosa, por órganos específicos en la materia, y con la posibilidad ahora de acceder a la Corte en instancia ulterior, sin que su denegatoria sea por no emanar la decisión de un órgano judicial.

VI. CONCLUSIONES

A modo de conclusión, es propicio señalar lo enriquecedor que es no solo estudiar el tema en cuestión, sino las dificultades actuales que suscitan su implicancia, las causales que la generan, la búsqueda de soluciones y métodos alternativos, y la propuesta de ellos con una mirada legislativa, escindiendo la responsabilidad de los jueces de generar y reglamentar las normas, ya que las respuestas pretorianas, tienen incidencia, pero no de la índole colectiva como tiene una ley debidamente sancionada por su Poder Legislativo, y no así remedios interpretativos, que varían conforme a la composición de los tribunales, y no cumplen con la garantía de la seguridad jurídica extendida en el tiempo, sin la necesidad de probar el caso concreto, y con la permanencia en el criterio que sienta una norma.

Ha sido mi intención presentar el tema, exponer lo que acontece y proponer con miras al progreso una salida que considero viable, sin distracción de nuevos recursos, optimizando los que ya se dispensan y augurando más celeridad judicial para todas las partes que componen los pleitos.

Las introducciones modernas de soluciones de conflictos, como lo es el caso del tratamiento jurisdiccional o arbitral de los órganos administrativos creados al efecto, son un avance cualitativo en la búsqueda de resoluciones alternativas, sin la necesidad de colapsar el sistema judicial, sin perjuicio de poder acceder posteriormente, pero que los conflictos que se suscitan pueden encontrar fin prima facie, mediante la intervención de los órganos mencionados, y que lamentablemente, este avance se ve eclipsado por la digresión en el último eslabón del proceso, que es la revisión judicial de lo resuelto.

Por ello, necesariamente debería darse un tratamiento serio y rápido para evitar incumplir la manda constitucional, quizás ello pueda concretarse a la hora de dictar una nueva ley de Coparticipación Federal, o una enmienda de las ordenanzas procesales de cada ley.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, obra colectiva, coordinador: Enrique Bulit Goñi, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002.
- *Tasas Municipales*, obra colectiva, T. II, director: Enrique Bulit Goñi, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.
- *Los Procedimientos Tributarios Provinciales, Municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, obra colectiva, coordinador: Gustavo J. Naveira de Casanova, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.
- *Derecho Constitucional Tributario*, Rodolfo Spisso, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.

COORDINACIÓN Y SISTEMATIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS APLICADOS A LA LIQUIDACIÓN Y FISCALIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS, TENDIENTES A OPTIMIZAR LA FISCALIZACIÓN POR PARTE DE LOS FISCOS LOCALES Y MINIMIZAR LA CARGA OPERATIVA POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES¹

ALEJANDRA PAOLA SANELLI

INTRODUCCIÓN

Como bien sabemos, los fiscos locales tienen las facultades de legislar, aplicar, recaudar y fiscalizar los tributos provinciales, de acuerdo con lo establecido en las legislaciones provinciales respectivas, generalmente denominados Códigos Fiscales.

Cada uno de esos fiscos posee una estructura abocada a recaudar y fiscalizar los impuestos provinciales.

Uno de los tributos existentes en todas las provincias argentinas y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires es el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Este impuesto es sumamente importante, ya que representa el mayor ingreso genuino en la mayoría de las jurisdicciones.

Como sabemos, el Convenio Multilateral fue celebrado en 1977, hoy vigente y aplicado a todos los contribuyentes del país que cumplan con los requisitos que el mismo Convenio exige.

Se trata de un acuerdo celebrado entre jurisdicciones del país que han adherido al mismo, con poderes tributarios propios, que tienen por objeto coordinar aspectos referidos a un gravamen (el impuesto sobre los ingresos brutos) que todos estos fiscos han sancionado.

Asimismo, el Convenio Multilateral no se trata de nuevo impuesto, simplemente es un instrumento que permite distribuir Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los casos en que los contribuyentes ejerzan actividad en más de una jurisdicción.

Este instrumento, tiene como objetivo evitar las superposiciones impositivas cuando la actividad es ejercida por un mismo sujeto en más de una jurisdicción (a fin de evitar que cada fisco provincial grave la totalidad de los ingresos brutos del contribuyente).

Ahora bien, el Convenio Multilateral se creó y se aplica hasta la actualidad, al solo efecto de coordinar el ejercicio de los poderes tributarios autónomos de las provincias intentando guardar principios de equidad y proporcionalidad en las cargas impositivas.

Si bien el Impuesto sobre los Ingresos Brutos existe desde 1948 y el Convenio fue celebrado en 1977, coordinando así varios aspectos del tributo, a la fecha **no** existe una coordinación suficiente de procedimientos y formularios o papeles de trabajo, que eviten complicaciones ante la coexistencia de fiscalizaciones de distintas jurisdicciones, con criterios y procedimientos propios pero diferentes entre sí, generando distorsiones y dando un aspecto burocrático a los distintos procedimientos que cada fisco local impone, bajo sus facultades otorgadas. Asimismo, se originan confusiones en el ámbito de los contribuyentes que deben responder a veinticuatro (24) metodologías de fiscalización, formularios y procedimientos de determinación de oficio, entre otros.

Ello conlleva a una gran problemática: la coexistencia de distintos procedimientos facilita la evasión y/o elusión del impuesto sobre los ingresos brutos por parte de los contribuyentes, viéndose perjudicados algunos o todos los fiscos locales.

Asimismo, los contribuyentes verían afectada su seguridad jurídica. Al respecto podemos agregar que, recién al momento en que la fiscalización llega a su domicilio, suelen armar los papeles de trabajos y la documentación respaldatoria que intenten justificar sus liquidaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cada una de las jurisdicciones en los que se encuentren inscriptos.

1 Este trabajo ha sido publicado en la Revista Impuestos, Ed. La Ley, enero 2016, y ha sido incorporado a la doctrina en el servicio online de Checkpoint de la editorial citada.

SITUACIÓN ACTUAL

Como bien sabemos, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos genera un doble impacto sustancial: es el que implica mayor recaudación para cualquiera de los fiscos provinciales (incluida CABA) comparándolo con otros impuestos provinciales.

Así también ese impuesto es el más importante de los impuestos locales desde el punto de vista de los contribuyentes, ya que es el de mayor carga fiscal y al ser un impuesto autodeterminado, facilita de este modo la posibilidad de evasión o elusión por parte de los contribuyentes.

Por tal motivo, este trabajo está enfocado en la posibilidad de subsanar o atenuar:

- la evasión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los fiscos locales, y
- la disminución de seguridad jurídica para los contribuyentes.

A fin de ser aplicado este impuesto en las distintas jurisdicciones, coexisten en el país normativas locales que establecen los hechos imponibles, las bases imponibles, las alícuotas, los beneficios otorgados (como las exenciones de algunos sujetos o actividades), los tratamientos diferenciales de alícuota, de bases imponibles, etc.

Por su parte, cada fisco local instaura o reglamenta el procedimiento de fiscalización, de determinación de oficio, plazos, formularios, requisitos, habilitan moratorias, imponen multas, entre otros tantos atributos sobre los que tiene facultad de legislar cada jurisdicción. Ello podemos comprobarlo simplemente leyendo los Códigos Fiscales o leyes similares de cada fisco como así también las respectivas Leyes Impositivas que cada año sancionan las Legislaturas Provinciales.

En la actualidad, entonces, observamos que cada fisco tiene vigente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, reglamentado con normativas propias. Y que el Convenio Multilateral solo distribuye las Bases Imponibles de los contribuyentes a cada jurisdicción (cuando se hallan inscriptos en más de una jurisdicción).

Esto implica un límite que deja explícito hasta dónde pueden actuar cada una de las Autoridades de Aplicación (las Autoridades del Convenio Multilateral por un lado, y los Fiscos locales por el otro): así, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral pueden dictaminar u opinar solo sobre temas referidos a la distribución de bases imponibles, tal es el caso de la asignación de ingresos y gastos a las distintas jurisdicciones; mientras que los fiscos locales solo pueden legislar sobre temas directamente relacionados con las Bases Imponibles ya asignadas a su correspondiente jurisdicción, como es el caso de alícuotas, tratamientos diferenciales, entre otros conceptos, pero siempre sobre esa porción de ingresos (base imponible) que le corresponde a cada jurisdicción.

Las autoridades del Convenio Multilateral son las Comisiones Arbitral y Plenaria que se encuentran representadas por todas las jurisdicciones y que se reúnen habitualmente.

Por su parte, ambas Comisiones resuelven "casos concretos". Estas resoluciones solo son vinculantes con los Fiscos y los contribuyentes asociados a ese caso concreto. La Comisión Arbitral dicta sus resoluciones generales interpretativas, que son obligatorias para todas las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral y todos los contribuyentes encuadrados en él.

Con el paso de tiempo, estas Comisiones han incorporado aplicativos a fin de facilitar a los contribuyentes la presentación de las Declaraciones Juradas Mensuales, Anuales, Inscripción de los contribuyentes e Incorporación o Cese de una Jurisdicción, Regímenes de Retención y Percepción, entre otros.

Si bien quedan aún muchos aspectos interpretativos por resolver, vemos que estas Comisiones Arbitral y Plenaria, son quienes se ocupan de tratar cuestiones legales, interpretativas y de criterios referidos a la distribución de los ingresos generados por la actividad objeto del tributo, cuando el contribuyente extiende su actividad en más de una jurisdicción.

Mucho se hablado de la necesidad de unificar criterios interpretativos por parte de las Comisiones Arbitral y Plenaria para todos los fiscos y contribuyentes: por ejemplo, en el caso de asignación de ingresos y gastos.

Ahora bien, el tema que quiero exponer en este trabajo va un poco más allá. Y tiene que ver con la posibilidad de lograr una "coordinación" de modo tal que se confeccionen "herramientas" que sean utilizadas por los contribuyentes de Convenio Multilateral y los Fiscos locales de todo el país, conduciendo así a una homogeneidad de las mismas.

PROPUESTA

1. ¿De qué herramientas estamos hablando?

Si bien el Convenio Multilateral en su artículo 5 establece que se deben utilizar los Balances Comerciales o Ejercicios Fiscales, a fin de tomar esos ingresos para distribuirlos entre las jurisdicciones; en la práctica es real que en el Balance solo se exponen los ingresos en un renglón del Estado de Resultados y los gastos en un cuadro Complementario detallados de acuerdo a una clasificación, que generalmente se resume en tres conceptos de Gastos: de comercialización, de administración y financieros/tributarios.

A partir de allí, los contribuyentes deben –a efectos de aplicar el Convenio Multilateral, primero y las normativas locales luego– confeccionar planillas y papeles de trabajo que especifiquen si se tratan de ventas entre presentes o no, si son ventas locales o exportaciones, a qué jurisdicción debe asignarse, si son conceptos computables o no; del mismo modo que debe realizarse con los gastos. Todo ello, al solo efecto de liquidar el impuesto en cada una de las jurisdicciones donde se hallan inscriptos.

Luego, al **momento de enfrentarse un contribuyente a una fiscalización** por parte de cualquiera de los fiscos, es en ese momento en que la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto tratan de “armar” los papeles de trabajos, liquidaciones y obtener números que justifiquen o se acerquen a los coeficientes unificados que ya han declarado en su oportunidad, como a las bases declaradas en cada jurisdicción.

Ello conlleva a un sinnúmero de complicaciones por parte del contribuyente, desde obtener información y documentación en el momento de la fiscalización sobre hechos pasados (períodos objeto de fiscalización, muchas veces los períodos no prescriptos), hasta detenerse a confeccionar en ese momento de la inspección, muchos de los papeles de trabajo necesarios para justificar lo declarado en su oportunidad (asignación de ingresos y gastos, criterios aplicados, conceptos computables o no, proporción de ingresos entre presentes o por correspondencia, entre otros), como para dar cumplimiento a los puntos requeridos por la fiscalización oportuna.

Esta situación es la que facilita o conlleva a maniobras de Evasión o Elusión por parte de los contribuyentes, ya que son borradores armados al solo efecto de justificar lo ya declarado y respondiendo ante uno solo de los fiscos (el fiscalizador del momento), estando ajenos de esta situación, el resto de los fiscos locales.

Por lo tanto, en esta oportunidad, quiero presentar esta propuesta: trabajar en **una coordinación de determinados procedimientos**, unificando criterios desde el inicio de los cálculos hasta el final de la liquidación, y en la **estandarización de papeles de trabajo** para lograr que sean comunes a todos los fiscos.

Puntualmente, se podría aplicar la estandarización o modelos de:

- 1) Metodología de conciliación de Ingresos;
- 2) Metodología de distribución de ingresos y gastos;
- 3) Metodología de cálculos de Bases Imponibles a cada jurisdicción;
- 4) Papeles de trabajos o planillas en general;
- 5) Formularios comunes a todos los Fiscos;
- 6) Modelos de Actas de requerimiento utilizadas por los Fiscos;
- 7) Modo de presentar la documentación de respaldo;
- 8) Modelos de resoluciones en Actos Administrativos;
- 9) Modelos de descargos tipificados;
- 10) Otros tantos conceptos...

Si esto se aplicara, quizá se lograría una tarea con una visión preventiva: orden para los contribuyentes y fiscalizadores de todo el país.

Es decir, si desde el momento en que el contribuyente cierra su Balance Comercial, conoce con qué papeles de trabajo –que podrían estar identificados con un número, por ejemplo– y con qué metodología debe trabajar, **simplificaría su tarea, ya que la realizaría una sola vez y sería única para todos los Fiscos**, facilitando y ordenando su trabajo enfocado a posibles futuras fiscalizaciones de cualquiera de los fiscos locales.

Y por su parte, los Fiscos locales sabrían qué requerir conociendo que **el contribuyente debe presentar los mismos papeles de trabajo a cualquiera de los fiscos que se presente, ya que serán únicos**.

Podemos pensar, por ejemplo, en un **Manual de Procedimientos** que explique y determine qué ingresos tomar para “conciliar los ingresos”, “cómo distribuir los ingresos y gastos respetando los criterios de Comisión Arbitral y Plenaria”, “con qué documentación de respaldo debe contar el contribuyente”, entre otros.

Sería útil que los distintos Papeles de Trabajo respeten un modelo tipo: podrían llevar un logo, estar tipificados, clasificarse (según las distintas actividades) y sean comunes para todos los Fiscos, al igual que las Actas de Requerimientos utilizadas por los Fiscos, Resoluciones de Determinación de Oficio, sus planillas anexas, etc.

Asimismo, podemos pensar, por ejemplo, en papeles de trabajos con fórmulas predeterminadas, que además de facilitar la comprensión del cálculo de los coeficientes de ingresos y gastos, permitan efectuar **pruebas de consistencias**, de modo tal que al contribuyente, al momento de calcular los coeficientes de ingresos, de gastos y los unificados correspondientes a cada jurisdicción, le surja inmediatamente si cometió errores. Este tema podemos verlo minuciosamente desarrollado en doctrina especializada sobre **Convenio Multilateral²**.

Toda esta **coordinación y sistematización** permitiría lograr un doble impacto:

- 1) ordenamiento del trabajo de los contribuyentes en la aplicación del Convenio Multilateral y liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y
- 2) optimización de las fiscalizaciones por parte de los Fiscos, conociendo de antemano (al estar tipificado el modelo de Acta, por ejemplo) qué requerir al contribuyente, sabiendo que los Papeles de Trabajo son únicos y comunes, y que los contribuyentes parten de un Balance Certificado hasta llegar –a través de los distintos Papeles de Trabajo– a justificar su liquidación del impuesto, criterios de asignación de ingresos y gastos a cada jurisdicción, conceptos computables o no, entre otros. Esto, indefectiblemente, impactará en una disminución de maniobras de evasión por parte de los contribuyentes, ya que los papeles presentados a la fiscalización de una provincia **no** van a diferir de los exhibidos a otra inspección que, por otra parte, son los que confeccionó por única vez el sujeto pasivo del impuesto al momento de liquidar el mismo.

Precisamente, sistematizar es una palabra que se encuentra formada por las raíces latinas y su significado es la acción o efecto de organizar.

Si a esta sistematización le adicionamos la **informatización y comunicación on line o fluida entre los Fiscos Locales**, podrían optimizarse las fiscalizaciones y disminuir notablemente la evasión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de los contribuyentes.

Quizá contribuiría también a la llamada “Inteligencia Fiscal” o “Análisis de Casos”, que consiste en analizar posibles casos de evasión antes de “salir a la calle” para efectuar la fiscalización propiamente dicha.

Asimismo, y si profundizamos el tema de la incorporación de la informatización a esta corriente de coordinación, podemos pensar en sistemas que –desde la conciliación de los ingresos hasta la liquidación del impuesto a las distintas jurisdicciones–, necesiten ser cargados con información por parte de los contribuyentes, de un modo “predefinido”.

Así, los contribuyentes cargarán una única vez los ingresos de distintas fuentes (balances comerciales, otros estados contables, libros diario, libros mayor, facturación, información suministrada a distintos organismos externos o de control, entre otros); y luego irán cargando cada uno de los datos que le vaya solicitando el sistema, a fin de poder sistematizar cada uno de los pasos hasta llegar a la liquidación del impuesto.

Este sistema podría tener cargados determinados cálculos, beneficios, alícuotas de cada jurisdicción, etc.

De este modo podríamos pensar en obtener un beneficio para ambas partes:

- a) Una vez adaptados a la metodología, los **contribuyentes** notarán un gran alivio al momento de enfrentar una fiscalización por parte de los fiscos locales, aun si estas se realizaran en diferentes momentos, ya que toda la información habría sido cargada una sola vez.
- b) Por el lado de los **fiscos locales**, se encontrarán con toda esa información disponible –una vez solicitada al contribuyente–, sabiendo de antemano que es la misma que la presentada a otros fiscos locales y originada desde el Balance Certificado –que deberá ser presentado como documentación de

2 Al final del trabajo, en el acápite **Anexos**, veremos algún ejemplo publicado en la obra citada en la nota 1.

respaldo- a fin de cotejar si esos ingresos o datos son coincidentes en este estado contable con lo cargado en el sistema. Luego, se podría suponer que una vez ingresados los datos en el sistema, esta herramienta efectuará los cálculos de determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para cada jurisdicción donde el sujeto desarrolle actividad, brindando así transparencia a las partes.

2. ¿Quiénes deben ocuparse de esta coordinación?

Como bien sabemos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral son las Comisiones Arbitral y Plenaria, encargados de su aplicación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 del texto de la norma citada.

Posteriormente, los artículos siguientes describen las facultades otorgadas a cada una de esas Comisiones.

Entonces, bien podrían encargarse esos organismos de la "Coordinación de procedimientos y formularios como así de diferentes actas y papeles de trabajo, etc." antes descripta; quizá con un cuerpo de agentes que representen a todas las jurisdicciones, y que sean los encargados de efectuar todo lo referido a temas "operativos". Podríamos pensar en la creación de un **"Manual de Procedimientos y Modelos"** común a todas las provincias adheridas al Convenio Multilateral.

Así también es factible que se incorporen como tareas a realizar por las Comisiones Arbitral y Plenaria, las referidas a la **Informatización** de esa Coordinación.

En cuanto a la **Capacitación y posterior Actualización y Consultas**, podrían realizarlas un cuerpo de agentes dependientes de la Comisión Arbitral con apoyo del CEATS (Centro de Administraciones Tributarias Subnacionales, que tiene destacados profesionales abocados justamente al constante estudio de los impuestos locales).

Por supuesto, todo lo antes expuesto son simples sugerencias que pueden discutirse y evaluarse sin por ello, desviarse del fondo de la cuestión.

3. ¿Obligatoriedad o no de estas herramientas?

Por último, es necesario definir si esta coordinación y sistematización se quiere presentar como obligatoria o no.

Si nos inclinamos por la primera opción, habría que pensar en una normativa que prevea cuál sería la penalidad para aquellos contribuyentes que cumplan con sus obligaciones formales, pero no lo hagan con los formularios, actas, papeles de trabajo o procedimientos y sistemas desarrollados en este trabajo.

Ello va de la mano del carácter que se le quiere otorgar a toda esta "Coordinación y Sistematización" propuesta. Es una decisión a discutir en las Comisiones Arbitral y Plenaria, como también en el CEATS, ya que podría desarrollarse con una reglamentación que haga obligatoria toda la metodología planteada en el presente trabajo; o simplemente, ofrecerlo como una guía.

Por supuesto, los efectos serían totalmente diferentes.

En el primer caso, si fuera reglado y **obligatorio**, se preverá al momento de legislarlo, cuál será la penalidad, teniendo un impacto: **favorable para los fiscos**, ya que podrán requerir todo lo reglamentado, disminuyendo así las posibilidades de evasión, **como así también en los contribuyentes**, que tendrán un único modo de realizar su tarea para todos los fiscos y en un único momento (quizá por obligación, pero terminarían utilizando una metodología que ordenaría su tarea).

En el segundo caso, al darle el carácter de **simple guía** –y por lo tanto no obligatorio– podrá el contribuyente tomar esa opción, pero si no lo hace también será válida otra forma de realizar los procedimientos: tanto desde la conciliación de ingresos hasta la liquidación del impuesto, como los papeles de trabajo que realice y presente a las fiscalizaciones de las provincias (en este caso, se logra el orden solo en los contribuyentes que lo adopten, pero quizá la disminución de la evasión no será tan importante).

CONCLUSIONES

La propuesta de este trabajo consiste en presentar o proponer una Coordinación y Sistematización de tareas, procedimientos, papeles de trabajo, formularios, actas, etc., quizás hoy elementos existentes, pero creados y aplicados en forma absolutamente independiente por cada fisco local, generando así confusión y burocracia que recae en los contribuyentes; y lo que es peor, aún facilita este modo de ope-

rar, la evasión o elusión por parte de los contribuyentes que se encuentran encuadrados en la órbita del Convenio Multilateral.

Si a esa Coordinación y/o Sistematización le sumamos una cuota de Informatización o Comunicación más fluida entre Fiscos, Capacitación y Actualización, estaríamos dando un paso muy importante en materia de combatir la Evasión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, teniendo en consideración que estamos frente a un universo de contribuyentes que por desarrollar actividades en más de una jurisdicción, coinciden –en general– con ser los de mayor ingresos y por lo tanto, los que mayores montos de impuestos ingresan o deberían ingresar a las arcas de los fiscos.

Es quizá la columna que complementa las tareas hoy legislada y realizada por las Comisiones Arbitral y Plenaria.

Si se aplicara, solo el tiempo permitirá saber cuánto impactó esta **“Coordinación” y/o “Sistematización”** antes mencionada, en la disminución de la Evasión Fiscal de los Contribuyentes de Convenio Multilateral: pero tenemos la certeza de obtener algo que no tiene menor importancia: conseguir un ordenamiento en todo el proceso de liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para contribuyentes de convenio multilateral (despejando confusiones); una herramienta hoy inexistente pero necesaria, que sin dudas facilitará la tarea de contribuyentes y fiscalizadores de las distintas jurisdicciones.

Por último, este trabajo sería una continuación de la tendencia a sistematizar, globalizar, normalizar, reorganizar o coordinar datos de contribuyentes que se desempeñen bajo la órbita del Convenio Multilateral a lo ancho y largo de todo el territorio nacional.

Un ejemplo de ello es la resolución general 3/15 de Comisión Arbitral (que entrará en vigencia a partir del 1 de noviembre de 2015), al establecer al número de CUIT como única identificación de los contribuyentes de Convenio Multilateral.

ANEXOS

Transcribimos aquí algunos ejemplos de papeles de trabajo con "Fórmulas Predeterminadas" y "Pruebas de Consistencias" pertenecientes a la obra *El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica*, M. E. Althabe y A. P. Sanelli, 3^a ed. actualizada y ampliada, Ed. La Ley, págs. 162, 174, 179 a 183.

Anexo 1. Asignación de Ingresos

ASIGNACION EN FORMA GENERICA DE DISTINTOS CONCEPTOS DE INGRESOS A LAS DISTINTAS JURISDICCIONES DONDE EL CONTRIBUYENTE DESARROLLA ACTIVIDAD. CALCULO DE COEFICIENTES DE INGRESOS.						
JURISDICCIONES (A a n)	Jurisd. A	Jurisd. B	Jurisd. C	Jurisd. D	Jurisd. n	TOTAL INGRESOS
INGRESOS (1 a X)						
Concepto Ingreso 1 = I1	I1 A	I1 B	I1 C	I1 D	I1 n	Total Ingreso 1
Concepto Ingreso 2 = I2	I2 A	I2 B	I2 C	I2 D	I2 n	Total Ingreso 2
Concepto Ingreso 3 = I3	I3 A	I3 B	I3 C	I3 D	I3 n	Total Ingreso 3
Concepto Ingreso 4 = I4	I4 A	I4 B	I4 C	I4 D	I4 n	Total Ingreso 4
Concepto Ingreso 5 = I5	I5 A	I5 B	I5 C	I5 D	I5 n	Total Ingreso 5
Concepto Ingreso 6 = I6	I6 A	I6 B	I6 C	I6 D	I6 n	Total Ingreso 6
Concepto Ingreso 7 = I7	I7 A	I7 B	I7 C	I7 D	I7 n	Total Ingreso 7
Concepto Ingreso 8 = I8	I8 A	I8 B	I8 C	I8 D	I8 n	Total Ingreso 8
Concepto Ingreso 9 = I9	I9 A	I9 B	I9 C	I9 D	I9 n	Total Ingreso 9
Concepto Ingreso X = IX	IX A	IX B	IX C	IX D	IX n	Total Ingreso X
TOTAL JURISDICCIONES	Total Ingresos Jurisd A	Total Ingresos Jurisd B	Total Ingresos Jurisd C	Total Ingresos Jurisd D	Total Ingresos Jurisd n	INGRESOS ANUALES COMPUTABLES
COEFICIENTES DE INGRESOS (Total Ing Juris / Ingresos Anuales Computables)	Cociente entre Total Ing Jur A e Ingresos Anuales Computables	Cociente entre Total Ing Jur B e Ingresos Anuales Computables	Cociente entre Total Ing Jur C e Ingresos Anuales Computables	Cociente entre Total Ing Jur D e Ingresos Anuales Computables	Cociente entre Total Ing Jur n e Ingresos Anuales Computables	1,0000

EJEMPLO:

JURISDICCIONES	Jurisd. Bs As	Jurisd. Cordoba	Jurisd. Río Negro	Jurisd. San Luis	Jurisd. Santa Fe	TOTAL INGRESOS
INGRESOS						
Servicios de asesoramiento	60.000,00	40.000,00	25.000,00	40.000,00	10.000,00	175.000,00
Venta de productos informáticos	23.000,00	20.000,00	15.000,00	15.000,00	18.000,00	91.000,00
Venta de productos de librería	32.000,00	20.000,00	25.000,00	18.000,00	23.000,00	118.000,00
Fabricación de cuadernos y carpetas	105.000,00	0,00	0,00	0,00	11000,00	116.000,00
TOTAL JURISDICCIONES	220.000,00	80.000,00	65.000,00	73.000,00	62.000,00	500.000,00
COEFICIENTES DE INGRESOS	0,4400	0,1600	0,1300	0,1460	0,1240	1,0000

Anexo 2. Asignación de Gastos

ASIGNACION EN FORMA GENERICA DE DISTINTOS CONCEPTOS DE GASTOS A LAS DISTINTAS JURISDICCIONES DONDE EL CONTRIBUYENTE DESARROLLA ACTIVIDAD. CALCULO DE COEFICIENTES DE GASTOS.						
JURISDICCIONES (A a n)	Jurisd.	Jurisd.	Jurisd.	Jurisd.	Jurisd.	TOTAL GASTOS
	A	B	C	D	n	
GASTOS (1 a X)						
Concepto Gasto 1 = G1	G1 A	G1 B	G1 C	G1 D	G1 n	Total Gasto 1
Concepto Gasto 2 = G2	G2 A	G2 B	G2 C	G2 D	G2 n	Total Gasto 2
Concepto Gasto 3 = G3	G3 A	G3 B	G3 C	G3 D	G3 n	Total Gasto 3
Concepto Gasto 4 = G4	G4 A	G4 B	G4 C	G4 D	G4 n	Total Gasto 4
Concepto Gasto 5 = G5	G5 A	G5 B	G5 C	G5 D	G5 n	Total Gasto 5
Concepto Gasto 6 = G6	G6 A	G6 B	G6 C	G6 D	G6 n	Total Gasto 6
Concepto Gasto 7 = G7	G7 A	G7 B	G7 C	G7 D	G7 n	Total Gasto 7
Concepto Gasto 8 = G8	G8 A	G8 B	G8 C	G8 D	G8 n	Total Gasto 8
Concepto Gasto 9 = G9	G9 A	G9 B	G9 C	G9 D	G9 n	Total Gasto 9
Concepto Gasto X = GX	GXA	GXB	GXC	GXD	GXn	Total Gasto X
TOTAL JURISDICCIONES	Total Gastos Jurisd A	Total Gastos Jurisd B	Total Gastos Jurisd C	Total Gastos Jurisd D	Total Gastos Jurisd n	GASTOS ANUALES COMPUTABLES
COEFICIENTES DE GASTOS (Total Gastos Juris / Gastos Anuales Computables)	Cociente entre Total Gastos Jur A y Gastos Anuales Computables	Cociente entre Total Gastos Jur B y Gastos Anuales Computables	Cociente entre Total Gastos Jur C y Gastos Anuales Computables	Cociente entre Total Gastos Jur D y Gastos Anuales Computables	Cociente entre Total Gastos Jur n y Gastos Anuales Computables	1,0000

EJEMPLO:

JURISDICCIONES	Jurisd.	Jurisd.	Jurisd.	Jurisd.	Jurisd.	TOTAL GASTOS
	Bs As	Cordoba	Rio Negro	San Luis	Santa Fe	
GASTOS						
Gastos de Comisiones	25.000,00	40.000,00	52.000,00	37.000,00	19.000,00	173.000,00
Gastos de Sueldos y Cargas Sociales	82.000,00	62.000,00	32.000,00	20.000,00	18.000,00	214.000,00
Amortizaciones de Bienes de Uso	30.000,00	18.000,00	13.000,00	12.000,00	16.000,00	89.000,00
Gastos de Servicios de Limpieza	17.000,00	15.000,00	17.000,00	15.000,00	15.000,00	79.000,00
TOTAL JURISDICCIONES	154.000,00	135.000,00	114.000,00	84.000,00	68.000,00	555.000,00
COEFICIENTES DE GASTOS	0,2775	0,2432	0,2054	0,1514	0,1225	1,0000

Anexo 3. Determinación de Coeficientes Unificados

JURISDICCIONES (A a n)	Jurisd. A	Jurisd. B	Jurisd. C	Jurisd. D	Jurisd. n	TOTAL							
						CU A	CU B	CU C	CU D	CU n	BASE IMPONIBLE		
INGRESOS (1 a 12 de 2012)	Base Imponible	Base Imponible	Base Imponible	Base Imponible	Base Imponible								
Ingreso Enero 1 = I1	I1 * CU A = BI 1 A	I1 * CU B = BI 1 B	I1 * CU C = BI 1 C	I1 * CU D = BI 1 D	I1 * CU n = BI 1 n	BI1	= BI 1 A + BI 1 B + + BI 1 n						
Ingreso Febrero 2 = I2	I2 * CU A = BI 2 A	I2 * CU B = BI 2 B	I2 * CU C = BI 2 C	I2 * CU D = BI 2 D	I2 * CU n = BI 2 n	BI2	= BI 2 A + BI 2 B + + BI 2 n						
Ingreso Marzo 3 = I3	I3 * CU A = BI 3 A	I3 * CU B = BI 3 B	I3 * CU C = BI 3 C	I3 * CU D = BI 3 D	I3 * CU n = BI 3 n	BI3	= BI 3 A + BI 3 B + + BI 3 n						
Ingreso Abril 4 = I4	I4 * CU A = BI 4 A	I4 * CU B = BI 4 B	I4 * CU C = BI 4 C	I4 * CU D = BI 4 D	I4 * CU n = BI 4 n	BI4	= BI 4 A + BI 4 B + + BI 4 n						
Ingreso Mayo 5 = I5	I5 * CU A = BI 5 A	I5 * CU B = BI 5 B	I5 * CU C = BI 5 C	I5 * CU D = BI 5 D	I5 * CU n = BI 5 n	BI5	= BI 5 A + BI 5 B + + BI 5 n						
Ingreso Junio 6 = I6	I6 * CU A = BI 6 A	I6 * CU B = BI 6 B	I6 * CU C = BI 6 C	I6 * CU D = BI 6 D	I6 * CU n = BI 6 n	BI6	= BI 6 A + BI 6 B + + BI 6 n						
Ingreso Julio 7 = I7	I7 * CU A = BI 7 A	I7 * CU B = BI 7 B	I7 * CU C = BI 7 C	I7 * CU D = BI 7 D	I7 * CU n = BI 7 n	BI7	= BI 7 A + BI 7 B + + BI 7 n						
Ingreso Agosto 8 = I8	I8 * CU A = BI 8 A	I8 * CU B = BI 8 B	I8 * CU C = BI 8 C	I8 * CU D = BI 8 D	I8 * CU n = BI 8 n	BI8	= BI 8 A + BI 8 B + + BI 8 n						
Ingreso Septiembre 9 = I9	I9 * CU A = BI 9 A	I9 * CU B = BI 9 B	I9 * CU C = BI 9 C	I9 * CU D = BI 9 D	I9 * CU n = BI 9 n	BI9	= BI 9 A + BI 9 B + + BI 9 n						
Ingreso Octubre 10 = I10	I10 * CU A = BI 10 A	I10 * CU B = BI 10 B	I10 * CU C = BI 10 C	I10 * CU D = BI 10 D	I10 * CU n = BI 10 n	BI10	= BI 10 A + BI 10 B + + BI 10 n						
Ingreso Noviembre 11 = I11	I11 * CU A = BI 11 A	I11 * CU B = BI 11 B	I11 * CU C = BI 11 C	I11 * CU D = BI 11 D	I11 * CU n = BI 11 n	BI11	= BI 11 A + BI 11 B + + BI 11 n						
Ingreso Diciembre 12 = I12	I12 * CU A = BI 12 A	I12 * CU B = BI 12 B	I12 * CU C = BI 12 C	I12 * CU D = BI 12 D	I12 * CU n = BI 12 n	BI12	= BI 12 A + BI 12 B + + BI 12 n						
TOTAL INGRESOS 2012	T BI 2012 A	T BI 2012 B	T BI 2012 C	T BI 2012 D	T BI 2012 n	TOTAL BASE IMPONIBLE ANUAL 2012							
OBSERVACIONES Y REFERENCIAS:	I1: significa Ingreso Total del mes 1 (Enero) del 2012.												
	CU A: significa Coeficiente Unificado de la Jurisdicción A calculado con datos de 2011 para aplicar en el 2012.												
	BI 1 A: significa Base Imponible del mes 1 (Enero de 2012) correspondiente a la Jurisdicción A (es el producto entre I1 y CU A).												
	BI 1: es la Base Imponible Total (de todas las jurisdicciones) del mes 1 (Enero de 2012), es decir es la sumatoria de las BI correspondientes a Enero 2012 de todas las jurisdicciones.												
	T BI 2012 A: Total Base Imponible Anual Jurisdicción A												
SIEMPRE SE DEBE DAR LA SIGUIENTE CONDICION: CU A + CU B + CU C + CU D + CU n = 1,0000													

PRUEBAS DE CONSISTENCIA
1) CU A + CU B + CU C + CU D + CU n = 1,0000
2) T BI A + T BI B + T BI C + T BI D + T BI n = BI 1 + BI 2 + BI 3 + BI 4 + + BI 12 = TOTAL BASE IMP ANUAL

EJEMPLO:						
JURISDICCIONES	Bs As	Cordoba	Rio Negro	San Luis	Santa Fe	TOTAL
COEFICIENTES UNIFICADOS según Datos de Balance cerrado en el 2011	CU A = 0,3500	CU B = 0,1800	CU C = 0,2000	CU D = 0,1500	CU n = 0,1200	BASE IMPONIBLE
INGRESOS 2012	Base Imponible	Base Imponible	Base Imponible	Base Imponible	Base Imponible	
Enero 2012 = \$ 10.000	\$ 10.000 * 0,3500	\$ 10.000 * 0,1800	\$ 10.000 * 0,2000	\$ 10.000 * 0,1500	\$ 10.000 * 0,1200	BI 1 = BI 1A + BI 1B ++ BI 1n
Febrero 2012 = \$ 15.000	\$ 15.000 * 0,3500	\$ 15.000 * 0,1800	\$ 15.000 * 0,2000	\$ 15.000 * 0,1500	\$ 15.000 * 0,1200	BI 2 = BI 2A + BI 2B ++ BI 2n
Marzo 2012 = \$ 20.000	\$ 20.000 * 0,3500	\$ 20.000 * 0,1800	\$ 20.000 * 0,2000	\$ 20.000 * 0,1500	\$ 20.000 * 0,1200	BI 3 = BI 3A + BI 3B ++ BI 3n
Abril 2012 = \$ 22.000	\$ 22.000 * 0,3500	\$ 22.000 * 0,1800	\$ 22.000 * 0,2000	\$ 22.000 * 0,1500	\$ 22.000 * 0,1200	BI 4 = BI 4A + BI 4B ++ BI 4n
Mayo 2012 = \$ 20.000	\$ 20.000 * 0,3500	\$ 20.000 * 0,1800	\$ 20.000 * 0,2000	\$ 20.000 * 0,1500	\$ 20.000 * 0,1200	BI 5 = BI 5A + BI 5B ++ BI 5n
Junio 2012 = \$ 15.000	\$ 15.000 * 0,3500	\$ 15.000 * 0,1800	\$ 15.000 * 0,2000	\$ 15.000 * 0,1500	\$ 15.000 * 0,1200	BI 6 = BI 6A + BI 6B ++ BI 6n
Julio 2012 = \$ 10.000	\$ 10.000 * 0,3500	\$ 10.000 * 0,1800	\$ 10.000 * 0,2000	\$ 10.000 * 0,1500	\$ 10.000 * 0,1200	BI 7 = BI 7A + BI 7B ++ BI 7n
Agosto 2012 = \$ 18.000	\$ 18.000 * 0,3500	\$ 18.000 * 0,1800	\$ 18.000 * 0,2000	\$ 18.000 * 0,1500	\$ 18.000 * 0,1200	BI 8 = BI 8A + BI 8B ++ BI 8n
Septiembre 2012 = \$ 20.000	\$ 20.000 * 0,3500	\$ 20.000 * 0,1800	\$ 20.000 * 0,2000	\$ 20.000 * 0,1500	\$ 20.000 * 0,1200	BI 9 = BI 9A + BI 9B ++ BI 9n
Octubre 2012 = \$ 14.000	\$ 14.000 * 0,3500	\$ 14.000 * 0,1800	\$ 14.000 * 0,2000	\$ 14.000 * 0,1500	\$ 14.000 * 0,1200	BI 10 = BI 10A + BI 10B ++ BI 10n
Noviembre 2012 = \$ 16.000	\$ 16.000 * 0,3500	\$ 16.000 * 0,1800	\$ 16.000 * 0,2000	\$ 16.000 * 0,1500	\$ 16.000 * 0,1200	BI 11 = BI 11A + BI 11B ++ BI 11n
Diciembre 2012 = \$ 22.000	\$ 22.000 * 0,3500	\$ 22.000 * 0,1800	\$ 22.000 * 0,2000	\$ 22.000 * 0,1500	\$ 22.000 * 0,1200	BI 12 = BI 12A + BI 12B ++ BI 12n
TOTAL INGRESOS 2012	T BI 2012 A	T BI 2012 B	T BI 2012 C	T BI 2012 D	T BI 2012 n	TOTAL BASE IMPONIBLE ANUAL 2012
OBSERVACIONES Y REFERENCIAS:	I 1 : significa Ingreso Total del mes 1 (Enero) del 2012.					
	CU A: significa Coeficiente Unificado de la Jurisdicción A calculado con datos de 2011 para aplicar en el 2012.					
	BI 1 A: significa Base Imponible del mes 1 (Enero de 2012) correspondiente a la Jurisdicción A (es el producto entre I 1 y CU A).					
	BI 1: es la Base Imponible Total (de todas las jurisdicciones) del mes 1 (Enero de 2012) y es la sumatoria de las BI correspondientes a Enero 2012 de todas las jurisdicciones.					
	T BI 2012 A: Total Base Imponible Anual Jurisdicción A					
SIEMPRE SE DEBE DAR LA SIGUIENTE CONDICION: CU A + CU B + CU C + CU D + CU n = 1,0000						

EJEMPLO:						
JURISDICCIONES	Bs As	Cordoba	Rio Negro	San Luis	Santa Fe	TOTAL
COEFICIENTES UNIFICADOS según Datos de Balance cerrado en el 2011	CU A = 0,3500	CU B = 0,1800	CU C = 0,2000	CU D = 0,1500	CU n = 0,1200	BASE IMPONIBLE
INGRESOS 2012	Base Imponible					
Enero 2012 = \$ 10.000	3.500,00	1.800,00	2.000,00	1.500,00	1.200,00	10.000,00
Febrero 2012 = \$ 15.000	5.250,00	2.700,00	3.000,00	2.250,00	1.800,00	15.000,00
Marzo 2012 = \$ 20.000	7.000,00	3.600,00	4.000,00	3.000,00	2.400,00	20.000,00
Abril 2012 = \$ 22.000	7.700,00	3.960,00	4.400,00	3.300,00	2.640,00	22.000,00
Mayo 2012 = \$ 20.000	7.000,00	3.600,00	4.000,00	3.000,00	2.400,00	20.000,00
Junio 2012 = \$ 15.000	5.250,00	2.700,00	3.000,00	2.250,00	1.800,00	15.000,00
Julio 2012 = \$ 10.000	3.500,00	1.800,00	2.000,00	1.500,00	1.200,00	10.000,00
Agosto 2012 = \$ 18.000	6.300,00	3.240,00	3.600,00	2.700,00	2.160,00	18.000,00
Septiembre 2012 = \$ 20.000	7.000,00	3.600,00	4.000,00	3.000,00	2.400,00	20.000,00
Octubre 2012 = \$ 14.000	4.900,00	2.520,00	2.800,00	2.100,00	1.680,00	14.000,00
Noviembre 2012 = \$ 16.000	5.600,00	2.880,00	3.200,00	2.400,00	1.920,00	16.000,00
Diciembre 2012 = \$ 22.000	7.700,00	3.960,00	4.400,00	3.300,00	2.640,00	22.000,00
TOTAL INGRESOS 2012	70.700,00	36.360,00	40.400,00	30.300,00	24.240,00	202.000,00

PRUEBAS DE CONSISTENCIA. EJEMPLO						
1) $0,3500 + 0,1800 + 0,2000 + 0,1500 + 0,1200 = 1,0000$						
2) $70.700,00 + 36.360,00 + 40.400,00 + 30.300,00 + 24.240,00 = 202.000,00$ y esto es igual a						
$10.000,00 + 15.000,00 + 20.000,00 + 22.000,00 + 20.000,00 + 15.000,00 + 10.000,00 + 18.000,00 + 20.000,00 + 14.000,00 + 16.000,00 + 22.000,00 = 202.000,00$ = 202.000,00						

FEDERALISMO DE DESCONCERTACIÓN Y CONVENIO MULTILATERAL. SUS DERIVACIONES NO DESEADAS

LEONARDO ANDRÉS BEHM, EZEQUIEL MALTZ y MERCEDES A. SASTRE

1. LA SITUACIÓN ACTUAL EN MATERIA DE REVISIÓN JUDICIAL DE LAS RESOLUCIONES DE LOS ORGANISMOS DEL CONVENIO MULTILATERAL

A partir de la línea de fallos que se inicia con el dictado por parte de la Corte Nacional en las causas “Maxiconsumo”¹, “Frigoríficos de Aves Soychú” y “Automotores Juan Manuel Fangio”² dictados por la Corte Suprema de la Nación en el año 2013, se instaura un inusual sistema para la revisión de las decisiones de los organismos del Convenio Multilateral.

En efecto, el Alto Tribunal ha decidido que este tipo de pronunciamientos no son apelables por la vía del Recurso Extraordinario ante la Corte Nacional, según surge del considerando 6 del antecedente “Maxiconsumo”, en el que claramente señala que para el caso de que el Fisco mantuviera su pretensión de cobro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos –no obstante lo resuelto por los Organismos del Convenio Multilateral– deberá llevar la cuestión ante los tribunales locales competentes, por las vías que las normas respectivas dispongan.

Del mismo modo, en el considerando 7 del precedente “Automotores Juan Manuel Fangio”, la Corte manifiesta idéntica solución en caso de que sea el contribuyente el sujeto impugnante expresando que “...cabe concluir que de mantener su postura de que se aplique ‘el Protocolo Adicional o una solución equivalente para el pasado, de modo que no se le irroguen perjuicios’, la actora –que consiente los criterios de atribución de ingresos y los gastos consignados por los citados organismos...deberá continuar el trámite iniciado ante el Tribunal Fiscal de la provincia o en su caso ventilar la cuestión ante otros tribunales locales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso”.

De esta manera, y como doctrina resultante de los pronunciamientos del máximo tribunal, las resoluciones dictadas por los Organismos del Convenio Multilateral no son recurribles ante la Corte Nacional por vía del Recurso Extraordinario, debiendo ser impugnadas en el ámbito local conforme a las normas adjetivas de cada una de las jurisdicciones involucradas en el caso concreto de la contienda³.

En el caso de la Provincia de Buenos Aires, será la justicia en lo contencioso-administrativo no obstante que el artículo 166 de la Constitución local establece que la competencia del fuero versa respecto de “Los casos originados por la actuación u omisión de la Provincia, los municipios, los entes descentralizados y otras personas, en el ejercicio de funciones administrativas, serán juzgados por tribunales competentes en lo contencioso administrativo, de acuerdo a los procedimientos que determine la ley, la que establecerá los supuestos en que resulte obligatorio agotar la vía administrativa”.

Fácilmente, de la lectura de la norma, se advierte que el fuero no puede conocer más que sobre la actuación u omisión de la Provincia, los municipios y otros entes locales pero no sobre actos emanados de organismos interjurisdiccionales como pueden ser, la Comisión Arbitral o Plenaria.

Ello es ratificado por el Código Procesal en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires (ley 12.008) por cuanto en su artículo 1 (que regula la competencia contenciosa) dispone que “Corresponde a los tribunales contencioso administrativos el conocimiento y decisión de las pretensiones que se deduzcan en los casos originados por la actuación u omisión, en el ejercicio de funciones administrativas, de los órganos de la Provincia, los Municipios, los entes descentralizados y otras personas”.

Tampoco surge la competencia del fuero contencioso provincial para entender respecto de las decisiones de los Organismos del Convenio Multilateral del artículo 2 de la ley 12.008, aunque la norma al

1 CSJN, “Maxiconsumo SA c/Provincia de Misiones”, 14/5/13.

2 CSJN, “Automotores Juan Manuel Fangio SA”, 14/5/13.

3 Un desarrollo íntegro de la cuestión puede verse en Enrique Condorelli, “La revisión judicial de las decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral en la Provincia de Buenos Aires”, Doctrina Tributaria Errepar, T. XXXV, septiembre 2014.

regular distintos casos de competencia del fuero, en su último párrafo, disponga: *"La enunciación anterior es meramente exemplificativa. No implica la exclusión del conocimiento por los tribunales contencioso administrativos de otros casos regidos por el derecho administrativo"*.

No existe duda alguna de que el fuero contencioso-administrativo ha sido concebido para entender por la actuación u omisión de la provincia, sus municipios y organismos estrictamente locales, mas no para revisar lo resuelto por organismos conformados por distintas jurisdicciones

La Corte Nacional llegó a la conclusión ya indicada en los precedentes de referencia, no obstante la naturaleza federal de las decisiones de estos Organismos. Recordemos que lo decidido por los mismos inevitablemente afecta los intereses de distintos fiscales, por cuanto han sido ideados en el contexto del federalismo de concertación para decidir controversias que siempre involucran más de una jurisdicción. Consecuencia de ello es que dada la naturaleza de las cuestiones que se dirimen en el marco del Convenio Multilateral, los efectos de las decisiones impacta en más de un Fisco.

Lo expuesto *ut supra* podría generar la indefensión de las partes involucradas en las decisiones de los Organismos y pronunciamientos encontrados de las justicias locales, cuestión que el propio Convenio ha querido erradicar. Someter lo resuelto por los Organismos del Convenio Multilateral al arbitrio de lo resuelto por la justicia de cada Fisco involucrado en un asunto desatiende sin más los objetivos perseguido por aquel.

El Convenio Multilateral es sin duda una de las tantas manifestaciones de lo que se ha dado en llamar federalismo de concertación, el cual es definido por Pedro Frías⁴ como una expresión del diálogo cooperativo entre distintas jurisdicciones territoriales e implica reconocer que el federalismo no es ya estático o puramente normativo, sino contractual. Así, se gestionan acuerdos interprovinciales y se avanza en la concreción de políticas intercomunales y en la línea de gestión marcadamente intergubernamental.

Al respecto, recientemente ha reiterado la Corte Suprema (en el caso "Santa Fe"⁵) su clásica doctrina en virtud de la cual nuestra Constitución Nacional se ha propuesto "hacer un solo país para un solo pueblo" (Fallos: 322:1781). Es así que los pactos fiscales (entre ellos el Convenio Multilateral) configuran el derecho intrafederal y se incorporan, una vez ratificados por las legislaturas, al derecho público interno de cada estado provincial, aun con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional; en el caso, las provincias. Esa gestación institucional ubica a las manifestaciones del federalismo de concertación en un rango normativo específico dentro del derecho federal.

Es más, según doctrina vigente de la Corte, prueba de la categoría singular de estos pactos federales, es que no resulta posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Fallos: 322: 1781 y sus citas) pues *"La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes"*.

Concretamente, aludiendo al Convenio Multilateral, la Corte en el caso "Gasnor"⁶ ha sostenido que el mismo constituye un *"régimen contractual entre los estados provinciales y la ciudad de Buenos Aires con arreglo al cual se distribuye la base imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos entre las distintas jurisdicciones"*. Su finalidad, agrega el tribunal, *"consiste en evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal, fijando una determinada esfera de imposición para cada una de estas"*. Así se busca "medir" cuánto de la actividad corresponde a cada jurisdicción y "distribuirla" entre ellas.

Por ende, la Corte resalta el importante rol que cumple el Convenio Multilateral en el ordenamiento jurídico argentino, el cual opera como una *"herramienta de coordinación financiera, norma a la que se refiere el artículo 9, inciso b), apartado 1, de la ley 23.548, que prescribe la obligación de las provincias que adhieran al régimen de coparticipación vigente a suscribir y a respetar el citado Convenio"*.

En búsqueda del encomiable objetivo federal perseguido por los pactos fiscales es que *"se han arbitrado dos mecanismos de coordinación financiera interjurisdiccional; uno, de sentido vertical es el de coparticipación federal, que vincula a la Nación y a las provincias, para disciplinar el ejercicio de sus respectivas*

4 Frías, Pedro, "Las relaciones federales y sus nuevos escenarios en el Proceso Federal Argentino II", pág. 74, Córdoba, 1998.

5 CSJN, "Santa Fe", 24/11/15.

6 CSJN, "Gasnor SA c/ Salta", 15/9/15, Fallos: 329:59.

atribuciones, especialmente en el amplio campo en el cual son concurrentes y para evitar superposiciones impositivas. Y el otro, de sentido horizontal, es el Convenio Multilateral para evitar que sus respectivos impuestos sobre los ingresos brutos, en los casos de actividades interjurisdiccionales, graven más de una vez la misma materia imponible”.

No existe duda alguna de que tanto las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos como de los Organismos del Convenio Multilateral, órganos de idéntica naturaleza, detentan un claro carácter federal.

En este contexto no se comprende cuál ha sido la intención o el objetivo de la Corte al habilitar expresamente la posibilidad de que las decisiones de los Organismos del Convenio Multilateral puedan ser revisadas por la justicia local. La incertidumbre es mayor si se repara en que, un mes después de fallar en “Maxiconsumo” y al resolver sobre la entidad de las resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos en el caso “Gas Natural Ban SA”⁷, la Corte decidiera que las mismas “*aplican al caso concreto el contenido de la ley convenio ejerciendo funciones jurisdiccionales, lo que constituye una solución definitiva a la controversia suscitada entre el contribuyente y la Provincia de Buenos Aires, sin que tal temperamento pueda revisarse por vía de acción o de recurso*”. Esto resulta llamativo si es que se repara en que tanto las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos como las de los Organismos del Convenio Multilateral, por manda de los pactos federales que los crean, resultan obligatorias para las jurisdicciones adheridas [conforme artículos 12 de la ley 23.548 y 24, inciso b), del Convenio Multilateral].

2. LOS RECURSOS ANTE LOS ORGANISMOS DEL CONVENIO MULTILATERAL Y EL PROCEDIMIENTO EN SEDE LOCAL ANTE LA DOCTRINA ACTUAL DE LA CORTE SUPREMA

Si bien el recurso ante la Comisión Arbitral no suspende la tramitación, históricamente todas las jurisdicciones –provincias y Ciudad de Buenos Aires– han considerado que si bien el planteo del caso concreto ante la Comisión Arbitral [artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral] no tiene previsto efecto suspensivo a nivel normativo, correspondía suspender el trámite de los procedimientos determinativos en las instancias locales hasta tanto se pronuncien los organismos del Convenio Multilateral. Desde la sanción del Convenio Multilateral (1953), esta regla no escrita ha sido respetada por todas las jurisdicciones.

Existe un paralelismo de vías ante los Organismo del Convenio y la discusión en sede local contra el mismo acto administrativo. El Código Fiscal bonaerense establece en su artículo 161 que se suspende el curso de la prescripción: “*c) Desde la fecha de la interposición, por el contribuyente o responsable, del recurso previsto en el artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral. En este caso, la suspensión, hasta el importe del tributo reclamado, se prolongará hasta noventa (90) días después de haber adquirido firmeza la resolución dictada por la Comisión Arbitral o Plenaria, según corresponda, salvo que a ese momento aún se encontrara pendiente la resolución de alguno de los recursos previstos en el artículo 115 de este Código, en cuyo caso la suspensión se prolongará conforme a lo establecido en el inciso a) de este artículo*”.

La propia normativa tiene en cuenta la situación y los efectos que se pueden generar. Lógicamente, la Comisión Arbitral tendrá competencia únicamente en lo que respecta a la distribución de la base imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos, pero lo resuelto por esta proyecta implicancias en el procedimiento local.

Respecto de la obligatoriedad de las decisiones de la Comisión Arbitral y Plenaria –por ejemplo, Cassagne– ha entendido que el contribuyente siempre puede ir a la justicia, por ser extraño a los pactos. En cambio, las jurisdicciones no pueden ir a la justicia⁸.

Resultan de gran interés las observaciones vertidas por la Procuración en la citada causa “Maxiconsumo”. Se expone que el Convenio Multilateral brinda una alternativa para el particular, puesto que, a la vez que inicia el procedimiento administrativo local de revisión –ya realizada la determinación de oficio–, puede plantear su “caso concreto” ante la Comisión Arbitral, en los términos fijados por los artículos 4 y cc. de su reglamento procesal. En este segundo caso, por voluntad de las partes (de la Provincia al suscribir el CM y al comprometerse a no denunciarlo, en los términos del artículo 9, inciso d), de la ley 23.548; y del contribuyente al momento de presentarse ante la Comisión Arbitral), las cuestiones relativas a la fijación de

7 CSJN, 15/6/13.

8 Cassagne, Juan Carlos, “El Contribuyente ante las decisiones ‘normativas’ de los órganos del convenio multilateral y de la comisión federal de impuestos”, Derecho Fiscal, T. XXXVI.

la base imponible, contenidas en la resolución determinativa –en todo aquello que conlleve la aplicación del CM–, puede ser sustraído de la vía recursiva local para ser deferido exclusivamente al conocimiento de los órganos de aplicación ya mencionados, cuya decisión –en ese punto en particular– será definitiva y resultará obligatoria para las partes.

De lo expuesto se desprende que la resolución de los organismos en cuanto resuelvan sobre la distribución de base imponible, en este punto resulta obligatorio y definitivo para las partes, que tendrán que tenerlo en cuenta en sede local.

Se deja en claro que la controversia que el contribuyente tenga con una jurisdicción, cual juego de espejos, necesariamente repercutirá en su relación sustantiva con las demás, ya que la porción diferencial de base imponible que una de ellas pretenda para sí, por considerar que se la ha atribuido en menos el contribuyente, deberá ser detraída de la porción (o las porciones) que a otra (u otras) este les haya atribuido en exceso.

Conforme el dictamen de la Procuración, el mecanismo del artículo 24, inciso b), del CM no constituye una vía “alternativa” para la solución de las controversias entre el contribuyente y “el” fisco local, sino que se evidencia como el único mecanismo existente que posibilita finiquitar, de una vez, la cuestión con respecto a todas las jurisdicciones involucradas, dado que la corrección que pretenda una de ellas –en la porción de base imponible que le corresponde– repercutirá obligadamente en las relaciones del contribuyente con las demás Provincias, por las ya mentadas cuestiones de simetría especular. Si, en cambio, un contribuyente que liquida su tributo mediante el mecanismo del Convenio Multilateral ante un cuestionamiento relativo a la atribución de base imponible que realice la jurisdicción en vez de recurrir a la vía de la Comisión Arbitral, decidiese exclusivamente hacerlo ante las instancias locales, en caso de quedar firme la tesis fiscal –sea en sede administrativa o en la judicial local–, no podría oponer esa situación ante el resto de las jurisdicciones donde desarrolla su actividad, ya que estas no han tenido participación alguna en la disputa.

La Procuración insiste en que si bien puede hablarse fácticamente de una “opción” entre dos alternativas administrativas, es decir, la vía recursiva del Código Fiscal local y la que ofrece el Convenio, la primera queda relegada para ser transitada de manera eficaz únicamente en dos supuestos: a) para el caso de los contribuyentes locales (es decir, quienes no aplican el convenio); b) para las demás cuestiones relativas a los contribuyentes de convenio con exclusión de lo relativo a la determinación de la base imponible y su atribución a las distintas jurisdicciones involucradas.

Se sostiene que toda vez que el Convenio Multilateral es multijurisdiccional, si lo decidido por esos organismos plurilaterales pudiera ser revisado por los jueces de solo una de las jurisdicciones adheridas, llevaría al problema de que lo resuelto por estos lesaría oponible a las demás, burlando así la decisión conjunta adoptada por todas ellas.

Acertadamente se dice que, tal conclusión, en nuestro sistema jurídico, no parece aceptable, máxime cuando nuestra Carta Magna otorgó a los asuntos en que una o más provincias son parte, la jurisdicción originaria y exclusiva de la Corte Suprema.

La doctrina reafirma que las decisiones deben ser acatadas por el contribuyente que fue a la Comisión Arbitral.

También lo expuso el Tribunal Fiscal de Apelación en la causa “Castrello SA”⁹.

La SCJBA establece la obligatoriedad para las provincias de lo decidido por los Organismos de Convenio en las causas “Scherer Argentina” y “Ariston Tejidos SA”¹⁰.

En este contexto y previo a la doctrina actual de la Corte Suprema, si bien como se dijo, el recurso ante la Comisión Arbitral no suspendía el trámite en sede local, los Fiscos locales lo hacían. El mismo criterio toma el Tribunal Fiscal de Apelación, el cual fue plasmado en el acuerdo plenario 34¹¹.

Al resultar obligatorias las resoluciones de los organismos del Convenio Multilateral, existe un supuesto de litispendencia. El fundamento de la litispendencia se encuentra tanto en el derecho constitucional a obtener tutela efectiva de los jueces y tribunales, como en la seguridad jurídica, en tanto que mediante esta excepción, se impide que pueda existir otro proceso idéntico con posibilidad de senten-

9 TFA, Sala I, 13/7/01.

10 SCJBA, “R. P. Scherer Argentina SAIC”, Derecho Fiscal, T. XXXV, 19/10/82; “Ariston Tejidos SA c/Poder Ejecutivo”, 13/9/73.

11 www.tfab.gov.ar/acuerdosTF.asp, 16/10/14.

cias contradictorias. Asimismo, la litispendencia se ha considerado como institución tutelar de la cosa juzgada desde el momento en que, prohibiendo la continuación de un proceso idéntico al anteriormente iniciado, se garantiza que la sentencia que recaiga en el primero despliegue eficazmente el efecto de cosa juzgada, lo que no se conseguiría si se permitiera continuar el segundo procedimiento y recayese una sentencia que podría ser contradictoria a la del primero.

Bajo la doctrina histórica y tradicional, lo resuelto por la Comisión Arbitral o Plenaria resultaba obligatorio para los Fiscos locales y el contribuyente, por ello se suspendían las actuaciones en sede local, y una vez resuelto el tema por los organismos interjurisdiccionales el Fisco acataba lo decidido. Si era favorable al contribuyente se modificaba el acto en este sentido. Por su parte, si el contribuyente obtenía una resolución desfavorable el acto se ratificaba en este punto, y podía continuar contra este (acto determinativo) la vía local, y si reiteraba el agravio vinculado a la distribución de base imponible, el juez local debía acatar lo resuelto por los Organismos del Convenio.

En función de la doctrina actual de la Corte vertida en los fallos citados inicialmente, esta situación se pone de cabeza, provocando más dudas que certezas. Al considerar que las resoluciones de los Organismos se pueden discutir en la justicia local, se infiere que los jueces locales pueden apartarse de lo resuelto por los organismos. De otra manera no tendría sentido habilitar la instancia.

En esta línea se pierde en cierta manera el sentido y finalidad de suspender las actuaciones en sede local. Asimismo, se puede generar una duplicidad de acciones (contra la resolución de los Organismos y el acto determinativo local) que deben tener una solución adecuada en virtud de que en parte se discute el mismo tema.

Sobre todo, la resolución del juez local, en tanto revoca la resolución de la Comisión Plenaria (organismo interjurisdiccional) impugnada oportunamente por el Fisco o el Contribuyente, sería de difícil aplicación y ejecución contra las demás jurisdicciones.

3. CONCLUSIONES

- La doctrina resultante de los antecedentes pronunciados por la Corte Federal en 2013 respecto de la impugnabilidad de las decisiones de los Organismos Multilateral hacen que el espíritu del Convenio Multilateral se desnaturalice.
- La remisión que los fallos ordenan respecto del tratamiento de las cuestiones referidas a la distribución de base, propias del ámbito del Convenio Multilateral, a las jurisdicciones locales, generan sin más, la extinción del mecanismo del Protocolo Adicional.
- La posibilidad de revisión local de las decisiones de los Organismos del Convenio menoscaba el efecto obligatorio de que gozan las mismas respecto de las partes involucradas.
- Existe un paralelismo entre las vías de impugnación local y las que disponen las normas que emanan de los Organismos del Convenio. Los fiscales locales desde siempre han suspendido las actuaciones a la espera de la decisión de los Organismos, si bien no existía norma que dispusiera el efecto suspensivo de los recursos ante su sede, todo ello en el marco conforme al cual lo resuelto allí es de carácter obligatorio para los sujetos involucrados.
- Bajo la doctrina actual de la Corte, podría darse una dualidad de procedimientos ante la sede local. Por una parte, el procedimiento determinativo y por otra la impugnación autónoma de lo decidido por los Organismos. Ambos procesos presentan una similitud en cuanto a su contenido, existiendo de esa manera una conexidad en razón de la materia que se ventila, lo cual promueve la idea de evitar pronunciamientos contradictorios.

Esta edición se terminó de imprimir en
los talleres de Errepar S.A.,
Buenos Aires, República Argentina,
en el mes de septiembre de 2017.

