



**PROPUESTA DE CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL IMPUESTO PROVINCIAL
A LOS CONSUMOS PARA LA FUTURA LEY DE COPARTICIPACIÓN¹**

**PROPOSAL OF BASIC CHARACTERISTICS OF THE PROVINCIAL TAX TO
THE CONSUMPTION FOR THE FUTURE COPARTICIPATION LAW**

Autor

Favot, Federico Daniel

E-mail

fedefavot@hotmail.com

Eje Temático

Contabilidad, Auditoría y Tributación

Modalidad

Trabajos Científicos Académicos

Palabras claves: Coparticipación, Ingresos Brutos

¹ Trabajo final integrador para obtener el título de Especialista en Tributación.



ÍNDICE

<u>I. INTRODUCCIÓN</u>	6
<u>II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y DEFINICIÓN DE CONCEPTOS BÁSICOS</u>	8
II.1. Distribución de potestades tributarias entre la Nación y las provincias argentinas	
II.2.El Impuesto sobre los Ingresos Brutos: síntesis de su caracterización y problemática	
II.2.1. Caracterización	
II.2.2. Problemática	
II.3.Coparticipación Federal de Impuestos: antecedentes cercanos y el estado actual de las discusiones	
<u>III. ¿QUÉ CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL IMPUESTO PROVINCIAL SOBRE LOS CONSUMOS DEBE CONTENER LA FUTURA LEY DE COPARTICIPACIÓN? UNA PRIMERA APROXIMACIÓN</u>	14
III.1. ¿Por qué el “Impuesto a los Consumos” del título del trabajo? La situación actual.	
III.2. ¿Qué características del Art. 9° de la Ley 23.548 deben mantenerse en la futura LCF, cuáles eliminarse y cuáles incorporarse?	
<u>IV: MODIFICACIONES PROPUESTAS A LAS ACTUALES PAUTAS DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - ART. 9° LEY 23.548</u>	17
IV.1. Hecho imponible. ¿Oneroso o lucrativo?	
IV.2. Base Imponible	



IV.3. Impuestos mínimos

IV.4. Exportaciones y actividades conexas

IV.5. Establecimientos de utilidad nacional

IV.6. La actividad de transporte

IV.7. Combustibles

IV.8. Actividades complementarias

IV.9. Nacimiento del hecho imponible

IV.10. Periodo Fiscal

V: NUEVAS PAUTAS RELACIONADAS AL IMPUESTO PROVINCIAL A LOS CONSUMOS A INCLUIR EN LA FUTURA LEY DE COPARTICIPACIÓN.....32

V.1. La elevadísima carga tributaria actual: ¿Cómo frenarla?

V.2. La caótica situación de los pagos a cuenta en el ISIB

V2.1. Pagos a cuenta excesivos: saldos a favor en el ISIB

V.2.2. Pagos a cuenta indebidos, en pugna con el Convenio Multilateral

V.2.3. Agentes de Retención/Percepción: ¿cualquiera que imponga el Fisco provincial?

V.2.4. Pagos a cuenta por trasladar productos entre provincias

V.2.5. Propuesta para la futura LCF en materia de pagos a cuenta

V.3. Alícuotas discriminatorias



<u>VI. EL RESPETO DEL CONVENIO PARA EVITAR LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO PROVINCIAL SOBRE LOS CONSUMOS (ACTUAL CONVENIO MULTILATERAL).....</u>	49
VI.1 El pago en sede única	
VI.2. Falencias propias del Convenio Multilateral	
<u>VII. REFLEXIONES SOBRE EL CONTROL DE LAS PAUTAS ESTABLECIDAS EN LA FUTURA LCF.....</u>	53
VII.1. Actuales previsiones respecto al control del cumplimiento de la LCF	
VII.2. Algunas ideas para no repetir la historia	
<u>VIII. PROPUESTA DE REDACCIÓN DEL ARTÍCULO RELATIVO AL IMPUESTO PROVINCIAL A LOS CONSUMOS EN LA FUTURA LEY DE COPARTICIPACIÓN.....</u>	57
<u>IX. CONCLUSIÓN.....</u>	60
ANEXO I: Art. 9° LN 23.548/88 (“Ley de régimen transitorio de coparticipación federal de impuestos.....	61
ANEXO II: COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS, Art. 16° del “Anteproyecto de Ley - convenio para cumplir con la directiva constitucional (art. 75, inc. 2º, y disposición transitoria sexta)”, www.cfi.gov.ar.....	63
ANEXO III: CONSENSO FISCAL FIRMADO EL 16/11/2017 POR EL PRESIDENTE DE LA NACIÓN Y LOS GOBERNADORES PROVINCIALES (PARTE PERTINENTE: <i>III COMPROMISOS ASUMIDOS POR LAS PROVINCIAS Y LA CABA</i>).....	66
BIBLIOGRAFÍA BÁSICA CONSULTADA.....	69



ABREVIATURAS DEL PRESENTE TRABAJO

LCF - Ley de Coparticipación Federal de Impuestos

ISIB - Impuesto sobre los Ingresos Brutos

CFI - Comisión Federal de Impuestos

PF3° - “Consenso Fiscal”, firmado el 16/11/2017 por el presidente de la nación con los gobernadores de 23 provincias

CM - Convenio Multilateral



I. INTRODUCCIÓN

La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos actualmente en vigencia –LN 23.548/88–, es la norma que establece la distribución de los recursos públicos entre los tres niveles de gobierno en nuestro país: Nación, Provincias y Municipios.

Particularmente, el **artículo 9°** de dicha norma aborda los tributos que, como facultad propia, pueden imponer las provincias argentinas (y las características básicas que deben respetarse en el diseño de los mismos). Entre ellos, **el más regulado en el citado artículo es el Impuesto sobre los Ingresos Brutos**; el cual es, a su vez, el impuesto que aporta la mayor recaudación propia de las jurisdicciones provinciales. Asimismo y a pesar de su existencia, **dichos preceptos legales han sido objeto de reiterados incumplimientos por parte de los fiscos provinciales**, en la desesperada búsqueda de incrementar sus recursos.

De la misma manera, de un tiempo a esta parte este gravamen ha creado innumerables problemas de índole federal: trabas para trasladar productos entre provincias, aduanas interiores, alícuotas agravadas para contribuyentes extraprovinciales, entre muchos otros. Además de esto, por sus ya conocidos efectos económicos distorsivos, desde siempre se han propuesto numerosas alternativas de solución: eliminarlo, reemplazarlo, rediseñarlo o reducirlo drásticamente.

En los tiempos que corren, se acaba de aprobar una amplia reforma en el sistema impositivo argentino. Asimismo se ha alcanzado un “Consenso Fiscal” entre la Nación y 23 de las 24 jurisdicciones provinciales (aún no suscribió San Luis), en el cual se acordaron medidas de lo más diversas a adoptar por parte de los Estados firmantes. Entre ellas, el punto central que se acordó fue una baja gradual de la presión impositiva en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para morigerar las severas distorsiones y problemas señalados *supra*.

Aunque el Consenso Fiscal o “Pacto Fiscal III” ya esté suscripto, en mi opinión **las reformas recién comienzan**. Así, interpreto que a fines de alcanzar un rápido acuerdo, la Nación optó por una meta “posible” (la reducción gradual de Ingresos Brutos), dejando quizás para un futuro una reforma más integral (por ejemplo, reemplazar el impuesto por uno más neutro económicamente y con una base de imposición más equitativa). En este razonamiento, un cambio más radical podría alcanzarse si



efectivamente se avanzara en cumplir con la cláusula transitoria sexta de nuestra Carta Magna: el establecimiento de un nuevo régimen de coparticipación federal de impuestos².

Por lo expuesto, a mi criterio resulta de gran interés y actualidad abordar el Impuesto Provincial que grava los Consumos (actual Impuesto sobre los Ingresos Brutos) y examinar cómo deberían ser reescritas las características básicas del mismo contenidas en el artículo 9° de la Ley 23.548, a la luz de la situación actual y al cumplirse 30 años de su vigencia inicial³.

² La fecha límite impuesta por la Constituyente era “antes de la finalización del año 1996”, por lo que la mora en cumplir el mandato constitucional supera los veintiún años. El ya citado consenso fiscal también explicita como uno de sus objetivos el de “consensuar una nueva ley de coparticipación federal de impuestos...”

³ La misma data del 04/02/1988.



II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y DEFINICIÓN DE CONCEPTOS BÁSICOS

II.1. Distribución de potestades tributarias entre la Nación y las provincias argentinas⁴

En un análisis histórico, la distribución de la renta tributaria federal en nuestro país atravesó por tres períodos bien diferenciados:

- ✓ **Separación de fuentes (1853-1891):** durante esta primera etapa el gobierno federal, respetando lo prescripto por el Art. 4° de la Carta Magna, se financió principalmente con los tributos al comercio exterior (derechos de exportación e importación), y con los restantes ingresos previstos por dicha norma (rentas de correos, de tierras públicas y endeudamiento).
- ✓ **Concurrencia “de hecho” (1891-1935):** tal como señala Espeche⁵, la profunda crisis económica de 1890 generó grandes dificultades para el financiamiento de la Nación: con las rentas disminuidas y las fuentes de crédito cerradas, debió recurrir a la creación de variados impuestos a los consumos específicos de determinados bienes (impuestos internos). Así, esta etapa se caracterizó por el ejercicio simultáneo de la Nación y las provincias de las potestades tributarias en relación a impuestos internos, creando ambas partes tributos a los consumos y a las transacciones de determinadas mercaderías, dando lugar al sistema de “concurrencia de fuentes”.
- ✓ **Coparticipación impositiva (desde 1935 en adelante):** comenzó con la sanción de la ley 12.139 de unificación de impuestos internos al consumo que establecía un régimen de distribución entre la Nación y las provincias en función de determinados parámetros que se traducían en porcentajes de repartición. Posteriormente, diversos impuestos sucesivamente creados fueron coparticipados con las jurisdicciones provinciales.
Aunque con distintas modificaciones, diferentes regímenes parciales de coparticipación subsistieron, hasta que en 1973 se dictó la ley 20.221 en la que se unificaron todos aquellos en un solo sistema, y se estableció un mecanismo de distribución secundaria en función de coeficientes.

⁴ En base al análisis realizado por la CSJN en su sentencia del 24/11/2015 “Provincia de Santa Fe c. Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, considerando 3°.

⁵ ESPECHE Sebastián, “Curso de derecho financiero”, 1ª edición, Editorial ERREIUS



Finalmente, a partir del año 1988 entró en vigor la ley-convenio N° 23.548 que estableció un régimen de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias con un criterio de porcentajes fijos.

Asimismo, cabe señalar que el marco jurídico del sistema de distribución de la renta tributaria federal se integra con el “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales” del 12 de agosto de 1992 (o “Pacto Fiscal I”), el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” del 12 de agosto de 1993 (o “Pacto Fiscal II”), -entre otros-, y las leyes nacionales y provinciales que los ratificaron y los prorrogaron.

Por su parte, en el **año 1994 se produce un verdadero hito** en materia de Coparticipación Federal de Impuestos: la elevación de su rango –hasta ese momento legal– al ser incorporada por la Convención Reformadora de dicho año a nuestra Carta Magna. Así, y tal como lo señala el considerando 4° de la sentencia de CSJN referenciada en el pp. n° 3, *“el artículo 75 de la Constitución Nacional -antes artículo 67-, incorporado en su actual redacción por la reforma constitucional de 1994, introdujo modificaciones sustanciales en el tratamiento de la coparticipación federal de impuestos, entre las que **adquiere la mayor relevancia la asignación de rango constitucional a dicha materia...**Prevé que debe dictarse una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, a los efectos de instituir regímenes de coparticipación de esas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos...Al respecto, en la cláusula transitoria sexta se dispuso que ese régimen de coparticipación, y la reglamentación del organismo fiscal federal, debían ser establecidos antes de la finalización del año 1996. La Ley Fundamental, entonces, regula actualmente tanto los aspectos sustanciales como los instrumentales de la coparticipación federal de impuestos.”*

II.2.El Impuesto sobre los Ingresos Brutos: síntesis de su caracterización y problemática⁶

II.2.1. Caracterización

⁶ Este punto tiene se basa en el análisis del documento del CPCE CABA, “Impacto e implicancias de una eventual sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un IVA Provincial”, elaborado por el grupo de trabajo presidido por DI MASCIÓ, Miguel. Págs. 14 a 19.



- ✓ **Tipo de impuesto:** el *ISIB* puede caracterizarse como un impuesto **indirecto**, que grava el “consumo” como manifestación de capacidad contributiva. Así, en el plano teórico el tributo integra el precio del producto y se traslada hacia adelante –siempre que las condiciones de mercado lo habiliten– a las siguientes etapas de producción y comercialización.
- ✓ **Aspecto territorial:** en la estructura tributaria argentina, se trata de un impuesto provincial, lo que limita su ámbito de aplicación y facultad de imponerlo a una determinada jurisdicción provincial. En caso de que se realicen actividades con sustento territorial en una o más provincias, se debe tributar a todas ellas y la distribución de la materia imponible se hará con arreglo al *CM* del 18/08/1977.
- ✓ **Hecho imponible:** sin entrar en detalle en este punto del presente trabajo, podemos decir que el *ISIB* grava las actividades económicas realizadas con habitualidad y a título oneroso.

II.2.2. Problemática

En la doctrina económica hay consenso absoluto de los numerosos efectos distorsivos del *ISIB*, los que brevemente se abordan a continuación:

- ✓ **Efectos piramidación / cascada / acumulación:** el *ISIB* es un impuesto **plurifásico**, gravando todas las etapas de elaboración, distribución y comercialización de un bien o servicio. Así, cuando el empresario fija su precio aplicando un margen de ganancia sobre sus costos, estos tienen incorporados montos de impuesto pagados en etapas anteriores, lo cual se trasladará a la siguiente etapa. Así, el precio fijado tendrá un margen engrosado por el impuesto contenido en el costo, situación que se repetirá en las siguientes etapas (**efecto piramidación**).

Por su parte, las características del gravamen y el hecho de ser plurifásico, resulta en que se aplica impuesto sobre impuesto a lo largo de toda la cadena productiva, con un efecto precio muy superior en el último eslabón de la cadena productiva que el ingreso recaudado por el fisco (**efecto cascada**)

Finalmente, y por lo expuesto en los párrafos anteriores, serán los últimos eslabones de la cadena (comerciantes minoristas/consumidores finales) quienes sufrirán una mayor percusión en su patrimonio (**efecto acumulación**).



Los tres efectos distorsivos se producen por una nota común del **ISIB: la falta de desagregación del mismo**, como sí sucede en los impuestos del tipo valor agregado (vgr. IVA)

- ✓ **Falta de neutralidad:** aunque en la práctica ningún tributo es totalmente neutral en términos económicos, ya que todo gravamen tiene algún grado de injerencia en las decisiones empresariales de los sujetos alcanzados por el mismo, el *ISIB*, por los efectos distorsivos comentados en el punto precedente, fomentará estructuras de negocios concentradas (integración vertical de empresas) con pocas etapas de comercialización, a fines de reducir y/o evitar el impacto del mismo.
- ✓ **Sesgo proimportador / antiexportador⁷:** tal como se expresa claramente en el trabajo citado de DI MASCIO, *“para similar etapa de la actividad económica, los bienes producidos en el país ya contienen en su precio el impuesto acumulado de las etapas anteriores, mientras que los bienes importados ingresan al país libres de él”* (referido al sesgo proimportador); y al señalar su sesgo antiexportador, se expresa que *“como el Impuesto va por dentro del precio, no puede conocerse la exacta incidencia del mismo en el precio del bien exportado, por lo que no resulta posible su devolución; lo máximo a lo que puede aspirarse, es a mantener la exención del impuesto sobre la última etapa, que es la exportación propiamente dicha...”*

A estos efectos negativos del gravamen, que podría denominar como “clásicos” por su amplísima difusión doctrinaria, debo agregar que, el hecho de tomar como base de imposición los “ingresos brutos totales” es totalmente inequitativo, ya que perjudica a quienes tienen márgenes de ganancia pequeños. Esto se agrava aún más con las “alícuotas crecientes” por escalones de base imponible que han implementado la mayoría de las jurisdicciones, como se expondrá en el punto V.1. Un tributo que tome una base de medición distinta (valor agregado, ganancias) sería mucho más justo y económicamente neutro.

⁷ Distorsión resaltada recientemente en público por el Ministro de Hacienda de la Nación, Dr. Nicolás Dujovne, por la consecuente pérdida de competitividad externa para la economía argentina.



Finalmente, en los últimos años, producto de las ingentes necesidades financieras de las provincias argentinas, se han sumado “nuevas” distorsiones al diseño del ISIB de las jurisdicciones; este tema será abordado *in extenso* en el punto V.

II.3. Coparticipación Federal de Impuestos: antecedentes cercanos y el estado actual de las discusiones

Existe un amplio consenso en nuestro país de que la tributación provincial se encuentra en una aguda crisis. Este tema se encuentra enmarcado dentro de la coparticipación federal de impuestos, tema que presenta muchísimas variables y que, a su vez, requiere múltiples acuerdos para concretar una reforma.

Así, el **presente trabajo aborda una pequeña porción de dichos temas**: la correcta definición que debería contener una futura *LCF* acerca del impuesto provincial a los consumos (actualmente, el criticadísimo *ISIB*).

Tal como se ha señalado en II.1, se encuentra vigente la LN 23.548 (“Ley de régimen **transitorio** de coparticipación federal de impuestos”), sancionada en 1988. Al no haberse alcanzado los consensos necesarios para establecer una nueva *LCF*, es que continúa en vigencia el citado plexo legal. Debido a que a lo largo del presente trabajo continuamente haré referencia a las actuales previsiones **del Artículo 9° de dicha norma**, es que lo incluiré como **ANEXO I**.

Asimismo, durante la segunda mitad de la década de los noventa, con el objeto de cumplir el mandato constitucional⁸ de alcanzar una nueva *LCF*, se discutieron y redactaron diferentes proyectos de *LCF*. Tomaré como un antecedente relevante para elaborar el presente trabajo –por el importantísimo rol técnico que cumple el Organismo– al “PROYECTO DE LEY-CONVENIO PARA CUMPLIR CON LA DIRECTIVA CONSTITUCIONAL (ART. 75, INC. 2º, Y DISPOSICION TRANSITORIA SEXTA)” **elaborado por la Comisión Federal de Impuestos**, el cual incluiré en su parte pertinente como **ANEXO II**.

⁸ También referido en II.1



Luego del vencimiento del plazo constitucional sin llegar a resultados positivos, el tema pareció haber “pasado de moda” para la opinión pública, y **podría decirse que durante casi dos décadas poco se habló de coparticipación federal**⁹.

Sin embargo, a fines de 2015 la Corte Suprema se encargó de poner el tema en agenda nuevamente, al dar a conocer sus decisorios¹⁰ a favor de tres jurisdicciones provinciales en sus reclamos a la Nación por cuestiones de Coparticipación Federal.

En este contexto, llegamos hasta nuestros días: en el marco del debate de una amplia reforma impositiva en todos los niveles del estado, **se llegó recientemente a un importante “Consenso Fiscal” (en adelante, PF3°)**, acuerdo firmado el 16/11/2017 por el presidente de la nación con los gobernadores de 23 provincias. Varias de las cláusulas firmadas en el PF3° se refieren justamente al tema del presente trabajo: el Impuesto provincial a los consumos (actual ISIB), por lo que serán incluidas como **ANEXO III del presente**.

⁹ HAUQUE, Sergio Miguel, “Los trabajos de Hércules en el siglo XXI. Labores previas para la distribución de los recursos públicos”, Ediciones UNL, 1ª. Edición, 2012, señalaba en su obra que “Hasta el estallido de la “crisis de las retenciones”...la casi totalidad de los actores centrales del sistema tributario argentino había “olvidado” la necesidad de avanzar hacia un nuevo sistema de coparticipación...”. El mismo autor en su obra (editada en 2012), expresa acertadamente que “...no hay proyectos de ley de modificación del sistema con estado parlamentario a la fecha, ni visos de que algún proyecto pueda lograr consenso en el futuro cercano”. Cabe agregar que al momento redactar este trabajo comienza el año 2018 en una situación fáctica exactamente igual a la descripta, aunque con el tema mucho más instalado en la agenda de los principales actores políticos.

¹⁰ “Provincia de Santa Fe c. Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, “Provincia de Córdoba c. Estado Nacional s/ medida cautelar” y “Provincia de San Luis c. Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”, todos de la CSJN del 24/11/2015; en el primero de los fallos, el Tribunal Címero finaliza exhortando a comenzar con el proceso para llegar a la sanción de una nueva LCF: “...corresponde que los poderes federales (Poder Ejecutivo Nacional y Congreso Nacional) asuman el rol institucional que les compete como coordinadores del sistema federal de concertación implementado con rango constitucional en 1994, y formulen las convocatorias pertinentes a los efectos de elaborar las propuestas normativas necesarias para implementar el tan demorado sistema de coparticipación.”



III. ¿QUÉ CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL IMPUESTO PROVINCIAL SOBRE LOS CONSUMOS DEBE CONTENER LA FUTURA LEY DE COPARTICIPACIÓN? UNA PRIMERA APROXIMACIÓN

III.1. ¿Por qué el “Impuesto a los Consumos” del título del trabajo? La situación actual

Antes de adentrarme en el futuro diseño de este importantísimo tributo provincial, **debo explicar el porqué del título del presente trabajo. Indudablemente el ISIB grava la manifestación de capacidad contributiva “consumo”**. Los gravámenes subnacionales que –a nivel mundial– intentan alcanzar dicha capacidad contributiva, pueden adoptar distintas formas: de tipo valor agregado, impuesto a las ventas minoristas, impuesto sobre los ingresos brutos, etc. Por lo tanto, al referirme en el título del presente trabajo al “Impuesto a los Consumos”, **me refiero al tipo de tributo como género** (reitero, de los que alcanzan al consumo como manifestación contributiva), **independientemente de la discusión de que efectivamente pueda trasladarse o no hacia adelante.**

Como ya he señalado, al momento de redactar el presente se están produciendo importantísimas reformas en el sistema tributario argentino; a nivel de tributos provinciales, ya mencionamos que el PF3° dispone una reducción gradual en la presión impositiva del ISIB. Por lo que a corto plazo es claro que este último impuesto provincial seguirá vigente.

No obstante, en los últimos dos años se ha hablado fuertemente de la posibilidad de que **las jurisdicciones provinciales sustituyan el ISIB**, a raíz de sus efectos distorsivos detallados en II.2.2, por un impuesto a los consumos más neutral económicamente. Siguiendo esta línea de razonamiento, las ideas que se han hablado públicamente con mayor insistencia son la de implementar un Impuesto a las Ventas minoristas¹¹, o alternativamente un IVA Provincial¹².

¹¹ Según se ha dado a conocer desde el Ministerio de Hacienda comandado por el Dr. Dujovne; un tributo subnacional de estas características está actualmente en vigencia en EEUU.

¹² Propuesta del Cr. Juan Schiaretti, actual Gobernador de Córdoba, dada a conocer en oportunidad de su campaña electoral en el año 2015; en algunas intervenciones públicas, Schiaretti ha mencionado las tremendas distorsiones provocadas por el ISIB y destaca el esquema de Brasil respecto al IVA estadual. Según se ha manifestado en diferentes medios de comunicación, la propuesta ha sido elevada para su estudio a los funcionarios nacionales.



Aunque en el presente trabajo no ahondaré en las bondades de una u otra alternativa, ambas tienen una nota común: **ninguna modificación de este tipo puede llevarse a cabo sin cambiar el Artículo 9° de la 23.548**. El motivo se encuentra en el inciso b) de dicho artículo: entre los compromisos asumidos por las provincias, se obligan a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados. Así, la sanción cualquiera de los tributos propuestos no podría superar el “cotejo de analogía” con el IVA cobrado y coparticipado a nivel nacional, por lo que automáticamente caería por manifiesta ilegalidad.

Por este motivo, **en la intención de que este trabajo pudiera ser de utilidad** en un hipotético (pero a mi criterio, altamente probable) contexto de una futura modificación de este tipo, es que **denominaré como “IMPUESTO PROVINCIAL A LOS CONSUMOS”** al tributo que incluiré en mi propuesta para la futura Ley de coparticipación.

III.2. ¿Qué características del Art. 9° de la Ley 23.548 deben mantenerse en la futura LCF, cuáles eliminarse y cuáles incorporarse?

Tal como señala Hauque¹³, en este punto, comparando la redacción de **la actualmente vigente Ley 23.548** con su antecesora (Ley 20.221), aquella resulta extremadamente casuística y detallada; así, para el *ISIB* y el Imp. de Sellos -los dos tributos que representan el fuerte de los ingresos propios de las jurisdicciones provinciales¹⁴-, **contiene pautas claras y restrictivas en cuanto sus caracteres principales**. Sin embargo, tal como apunta dicho autor, **en la experiencia práctica tanta regulación resultó en vano**: “en realidad, su efectividad es inversamente proporcional a las normas que los establecen...”.

De esta manera, en mi texto propuesto se buscará simplificar muchas de las actuales pautas de la LCF referidas al ISIB, aunque agregando otras que considere de mayor relevancia.

Al momento de decidir eliminar de la LCF o no incluir una determinada no quiere decir que considere que la misma carezca de importancia; pero sí entiendo que, **al requerir una futura modificación de**

¹³ HAUQUE, Sergio Miguel, Ob. Cit. P. 75

¹⁴ En algunos casos llegando a sumar, entre ambos impuestos, cifras que rondan en 80% y hasta 90% de dichos ingresos.



la misma aprobación unánime de todos los involucrados (sin dudas, el motivo más importante por el cual tenemos la misma norma que hace treinta años), **se introduce una rigidez extrema** en el diseño del tributo provincial. La experiencia actual nos muestra que el Derecho Tributario sigue en constante transformación, y cláusulas rígidas en cierta forma generan incentivos a los participantes (en este caso, provincias) a incumplirlas mediante alguna elusión legal (a lo largo del presente trabajo ejemplificaré abundantemente esto último).

Sí incorporaré cláusulas que considero de gran importancia para evitar algunos de los graves problemas que se están viviendo en materia de tributación provincial, los que a mi criterio debe quedar plasmado en la futura LCF a fines de no repetir a futuro la crítica situación actual.

En todo caso, ciertas pautas ordenadoras y unificadoras del sistema tributario provincial pueden ser establecidas en otros instrumentos de concertación federal que no requieran la condición de acuerdo unánime, como ser uno o varios Pactos Fiscales. Así, se lograría la coordinación horizontal que requiere un tributo estadual, con una posibilidad cierta de adaptación a los cambios sobrevinientes.

En última instancia, queda también en la voluntad de las legislaturas provinciales contemplar ciertas situaciones especiales respecto al diseño del tributo que consideren necesarias (por ej., dar un trato menos gravoso a ciertos sectores económicos de importancia para las economías regionales).



IV: MODIFICACIONES PROPUESTAS A LAS ACTUALES PAUTAS DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - ART. 9° LEY 23.548

IV.1. Hecho imponible. ¿Oneroso o lucrativo?

Revisemos las actuales previsiones de la LCF:

Art. 9 -...1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

*- Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales, **CON FINES DE LUCRO**, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.*

A pesar de que la norma legal citada no admite lugar a dudas, la totalidad de las jurisdicciones provinciales gravan las actividades simplemente “realizadas a título oneroso” (lo contrario a realizar algo gratuitamente). Así, con esta definición, quedan dentro de la órbita del hecho imponible del impuesto una gran cantidad de entes cuya actividad no tiene fines de lucro (cooperativas, mutuales, asociaciones civiles, entre otras) pero sí es onerosa.

Aunque esta redacción de los Códigos Fiscales de provincia es de larga data, sólo recientemente se conoció un fallo que le dio la razón a un contribuyente que se agravió de la cuestión¹⁵.

¿Debe insistirse con la redacción original de la LCF, o adecuarse a la legislación provincial actualmente en vigencia? El Anteproyecto de la CFI optó por la segunda alternativa, al proponer el siguiente texto, en línea con lo actualmente dispuesto como hecho imponible en las legislaciones impositivas de las provincias: *“El hecho imponible estará constituido por el ejercicio habitual, a título oneroso, y en el ámbito de la jurisdicción, de actividades empresarias, incluso unipersonales, civiles o comerciales, profesiones, oficios, intermediaciones, y toda otra que reúna aquellos requisitos,*

¹⁵ Corte Sup. Just. Tucumán en autos “Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, 02/03/2017.



cuquiera sea la naturaleza del sujeto, excluidas las realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.”

Por mi parte, debo señalar como un argumento de peso para sostener dicha postura, las tendencias actuales ya consolidadas en nuestro sistema tributario, que propenden a la eliminación de los beneficios que mantienen ciertos entes (ya sea vía exenciones o exclusiones de objeto como en este caso). El principal motivo que se esgrime al decidir una reforma de este tipo es el respeto por el principio constitucional de igualdad y las ventajas competitivas que tiene un actor de una determinada actividad económica, respecto de aquellos competidores que no gozan de dispensa alguna. Valgan como ejemplos las reformas tributarias realizadas por jurisdicciones como Córdoba¹⁶, y el proyecto de reforma¹⁷ a la Ley del Impuesto a las Ganancias que se debatió en el Congreso de la Nación el pasado diciembre de 2017.

Propuesta para la futura LCF: Por dichos motivos, en el texto propuesto me inclino por definir el Hecho Imponible bajo el concepto de actividades onerosas, en consonancia con los actuales Códigos Fiscales provinciales y el Anteproyecto de la CFI.

¹⁶El grueso de la entidades sin fines de lucro quedaron con una exención muy limitada, tal como vemos en el texto legal:

Art. 214 Código Tributario Provincia de Córdoba - *Están exentos del pago de este impuesto:...*

15) las asociaciones, fundaciones o simples asociaciones -excepto las previstas en los incs. 12), 13) y 14) del presente artículo-, siempre que no persigan fines de lucro...

La presente exención no comprende los ingresos provenientes de:

- a) El ejercicio de actividades de venta de combustibles líquidos y gas natural.*
- b) La explotación de juegos de azar, carreras de caballo y actividades similares.*
- c) El desarrollo de actividades de carácter comercial, industrial, producción primaria, locación de obra y/o prestaciones de servicios que generen el derecho a percibir una contraprestación como retribución de la misma, y*
- d) La actividad que puedan realizar en materia de seguros y las colocaciones financieras y préstamos de dinero.*

¹⁷ A través del proyecto de ley se propuso incorporar la siguiente limitante a las exenciones de las que gozan cooperativas y mutuales: *“La exención prevista en los incisos d) y g) no será de aplicación a los resultados provenientes de actividades de ahorro, crédito y/o financieras o de seguros y/o reaseguros –excepto las ART- MUTUAL–, bajo cualquier modalidad –sea en forma propia o a través de terceros.”*

El texto final de la reforma impositiva no incluyó la eliminación del beneficio.



IV.2. Base Imponible

Veamos las actuales disposiciones de la Ley 23.548 sobre el tema:

Art. 9 -...1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos...

*- Se determinarán **SOBRE LA BASE DE LOS INGRESOS DEL PERÍODO**, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al valor agregado -débito fiscal- e impuestos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles.*

Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuesto, realizadas en el período fiscal que se liquida.

Este punto ha traído problemas de aplicación no menores, y es de una importancia capital: determina cuál es la valoración económica¹⁸ de los hechos imponibles sujetos a impuesto.

Podemos dividir las conclusiones sobre la base imponible en tres puntos diferentes:

1) Base Imponible general del impuesto

En principio, la base imponible del *ISIB* engloba todos los ingresos del contribuyente. Así es el diseño de este impuesto, y así reza la *LCF*, tal como hemos resaltado *supra*.

Tal como se expresó en II.2.2, esta es una de las principales falencias del Impuesto: toma como medida de la capacidad contributiva los ingresos totales de un contribuyente, lo cual es totalmente inexacto e inequitativo. Un impuesto que tome otra materia imponible (como valor agregado o

¹⁸ Siguiendo el concepto esbozado por Caranta, Martín en "Impuesto sobre los Ingresos Brutos: un enfoque integral", 1ª. Ed. – Editorial Errepar, 2015. P. 163



ganancias) le daría mucho más equidad al tributo, y es uno de los principales argumentos para su reemplazo.

Siguiendo este razonamiento, **el texto que se propondrá en este punto quedará en parte abierto, ya que deberá adecuarse al Impuesto a los consumos elegido** al momento de acordar la nueva ley de coparticipación.

2) Exclusiones de la Base imponible general del impuesto

En este punto, nuevamente no podrá quedar cerrada mi propuesta de *LCF*, ya que **las exclusiones dependerán justamente de qué se incluya como base imponible** según lo que he explicado *supra*.

Así, **si el modelo elegido para el impuesto a los consumos es del tipo “VALOR AGREGADO”**, con las diferentes variantes que pudieran adoptarse¹⁹, lo óptimo sería **lograr la máxima uniformidad posible con la norma nacional** (LN de IVA N° 23.349 y modif.), replicando sus postulados básicos sobre esta materia en la futura *LCF*.

En cambio, **si la elección final resulta por mantener el ISIB** (o bien sustituirlo por un Impuesto a las ventas finales), creo más conveniente que, **en lugar de desarrollar una enunciación de las exclusiones de base como lo hace la actual LCF**, debería resaltarse en el futuro texto un concepto base que debería servir de guía para los Códigos Fiscales de provincia: **debe dejarse establecido QUE SE EXCLUIRÁN DE LA BASE IMPONIBLE TODAS LAS SUMAS que puedan ingresar al contribuyente QUE NO REPRESENTEN RETRIBUCIÓN O CONTRAPRESTACIÓN POR LA ACTIVIDAD EJERCIDA**. Así, tal como expresa la doctrina **NO TODO INGRESO ES RETRIBUCIÓN** por la actividad ejercida^{20 21}

¹⁹ Una interesante síntesis de las distintas opciones al respecto se desarrolló en el trabajo de DI MASCIÓ, Miguel y otros, Ob.cit.

²⁰ Tal como expresa Bulit Goñi, “*la noción de ingreso bruto es, de por sí, amplísima e irrestricta; si ella no hubiese sido objeto de ningún tipo de condicionamientos, su inteligencia natural conduce a englobar en ella a todas las sumas que ingrese el sujeto por cualquier concepto, de manera transitoria o definitiva, para sí o para ser entregadas a otros, etc.*” BULIT GOÑI, Enrique G., “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Ediciones Depalma, 2ª edición ampliada y actualizada, 1997.

²¹ En similar sentido que Bulit Goñi se manifiesta Caranta, Ob. Cit. P. 163 a 166.



A una redacción de este tipo he llegado luego de observar la experiencia respecto al actual *ISIB*: **los fiscos provinciales tratan de cercenar lo más posible las exclusiones de base imponible**²², lo que ha traído aparejado numerosos conflictos con contribuyentes o bien el sobredimensionamiento de la materia imponible. Así, para ejemplificar esto podemos citar:

- ✓ Contribuyentes que en su operatoria, tienen ingresos que no son de su propiedad (porque corresponden a terceros); generalmente (aunque no necesariamente) en aquellos negocios en los que intervienen como intermediarios.
- ✓ Contribuyentes que en su operatoria asumen ciertos gastos que corresponden a terceros, para luego recibir el reintegro de dichos gastos.
- ✓ Contribuyentes que cobran un tributo que luego deben depositar al fisco, ya sea como contribuyente (caso débito fiscal), como agente de recaudación del fisco (caso Agentes de retención/percepción) o simplemente trasladando el tributo a su destinatario final (caso comercializadores en Impuestos Internos).

3) Bases imponibles especiales

Con buen criterio, la actual *LCF* no contiene previsiones respecto a aquellas actividades que por sus características deba considerarse una base imponible especial.

Así, para lograr cierta uniformidad entre las jurisdicciones en el impuesto provincial a los consumos pero sin caer en la rigidez de la *LCF*, lo recomendable sería establecer en algún otro instrumento de concertación federal (como ser un pacto fiscal) determinadas actividades que deban liquidar el tributo de una manera particular.

IV.3. Impuestos mínimos

La actual *LCF* reza:

²² Así, la mayoría de las legislaciones impositivas provinciales enuncian postulados tales como el contenido en el Art. 199 del Código Fiscal santafesino, “*del ingreso bruto no podrán efectuarse otras deducciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que únicamente podrán ser usufructuadas por parte de los responsables que en cada caso, se indican*”.



- En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes.

En este punto, la ley se refiere a la posibilidad de establecer impuestos mínimos. Así, la gran mayoría de las leyes impositivas provinciales fijan impuestos mínimos (normalmente mensuales) para la generalidad de las actividades (aquí advierto que la pauta de establecerlos sólo para “casos especiales” no ha sido respetada). Asimismo, para algunas actividades en particular se fijan impuestos mínimos diferenciales (generalmente superiores).

Por su parte, generalmente se exige de pagar el impuesto mínimo a determinados contribuyentes o actividades; el caso general son los contribuyentes del *CM*²³.

Propuesta para la futura LCF: debería mantenerse la posibilidad de fijar impuestos mínimos; ya que asegura un cierto flujo de recaudación, y sobre todo coadyuva al control en determinadas actividades en las que al fisco se le dificulta el mismo. Otro argumento a favor de esta posibilidad, es que para casos de pequeños contribuyentes se instrumenten regímenes similares al monotributo a nivel nacional, facilitando la administración tributaria de un gran universo de contribuyentes de escaso interés fiscal²⁴.

Sin embargo, **debe quedar especificado que esta facultad se circunscribe a los contribuyentes locales;** de lo contrario, la fijación de un impuesto mínimo elevado a contribuyentes del Convenio

²³ La única legislación provincial en la que he advertido que permite el cobro de impuestos mínimos a contribuyentes del Convenio se da en el Código Fiscal de Jujuy, el que reza “Art. 276 - Los contribuyentes que ejerzan actividades en dos o más jurisdicciones, ajustarán su liquidación a las normas del Convenio Multilateral vigente...No son aplicables a los mencionados contribuyentes, las normas generales relativas a impuestos mínimos -con la salvedad dispuesta en el párr. siguiente- importes fijos...En el caso de ejercicios de profesiones liberales, les serán de aplicación las normas relativas a impuestos mínimos cuando tengan constituido domicilio real en la Provincia de Jujuy.”

²⁴ Este tipo de regímenes de impuesto fijo o simplificados en el ISIB son habituales en el grueso de las jurisdicciones provinciales; la última en sumarse a esta lista fue Santa Fe en el año 2017 mediante Ley (SF) 13.617. Por su parte, para el periodo fiscal 2018 la jurisdicción Córdoba implementó novedosamente un Régimen Simplificado del *ISIB*, con una armonización casi total con el Régimen Simplificado a nivel nacional (Monotributo).



sería una tentación para los fiscos provinciales a los efectos de eludir el mecanismo de atribución interjurisdiccional de ingresos.

IV.4. Exportaciones y actividades conexas

Sobre este acápite la actual *LCF* dispone:

- ***PODRÁN GRAVARSE LAS ACTIVIDADES CONEXAS A LAS EXPORTACIONES*** (*transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza*).

Tal lo expuesto en II.1., nuestra Carta Magna, al realizar la distribución de potestades tributarias entre los distintos estamentos de gobierno, asigna el producto de los tributos al comercio exterior en su totalidad a la Nación²⁵.

La máxima no es sólo constitucional, sino económica: es una cuestión mundialmente reconocida que los tributos indirectos no deben recaer sobre las exportaciones ("no exportar impuestos"), a fines de hacer más competitivos los bienes y servicios del país.

Así, ante tan claro mandamiento constitucional, la ley 23.548 sólo permite a las provincias que sometan a tributo a actividades relacionadas (conexas) a la actividad exportadora; aunque sin una prohibición expresa (la misma está implícita en el permiso de gravar sólo actividades conexas) respecto a las exportaciones en sí. En este sentido, el proyecto de *LCF* de la *CFI* avanza en la prohibición explícita²⁶.

Obviamente, para que puedan ser gravadas las mencionadas actividades conexas, debe existir territorialidad en las mismas, es decir, desarrollarse dentro del territorio de la jurisdicción provincial que pretende gravarlas.

²⁵ Art. 4° CNRA "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación,..."

²⁶ Art. 16 inc. b) pto 1.3: "No podrán gravarse las exportaciones, pero sí las actividades conexas, como transporte, eslingaje, estibaje, depósito, y toda otra de similar naturaleza."



Sentada esta base, en más de una ocasión se ha discutido²⁷ (con disputas que de tanto en tanto reaparecen) respecto a la posibilidad de las jurisdicciones provinciales de gravar productos que posteriormente se destinen a la exportación. Este es uno de los argumentos contra el actual *ISIB*, ya que en estos casos resta competitividad a las exportaciones al no permitir el ajuste en frontera como en el caso del IVA.

No obstante el mandato constitucional y de la *LCF*, hay un ejemplo contundente sobre el avasallamiento de este principio: la jurisdicción Misiones desde el año 2006 grava las exportaciones, en flagrante contradicción a la Ley 23.548 y a la Constitución. En este sentido, hasta el momento, la CSJN ha dictado algunas medidas cautelares a favor de contribuyentes²⁸, sin resolver aún la cuestión de fondo.

Es por estos antecedentes que el PF3° obliga (aunque no se mencione, esto le incumbe a la jurisdicción Misiones) a eliminar sin demoras la gravabilidad de las exportaciones: *“III COMPROMISOS ASUMIDOS POR LAS PROVINCIAS Y LA CABA - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - b) Desgravar INMEDIATAMENTE los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes, excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios.”* Con buen tino, se acordó ir más allá de las exportaciones de bienes, abarcando también a las de servicios: *“Desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.”*²⁹

Como podemos concluir, **aquí el problema no ha sido la falta de previsión de normas que prohíban gravar las exportaciones por parte de las provincias, sino el quebrantamiento de las normas**

²⁷ El leading case en este sentido es “SA INDUNOR CIFIYF c/PROV. DEL CHACO” - CSJN - 13/09/1973, donde el máximo tribunal avaló la postura fiscal. En el seno de las Comisiones Arbitral y Plenaria se ventilaron cuestiones similares, con idénticos resultados.

²⁸ “Aceitera Martínez SA c/Prov. de Misiones s/acción declarativa de inconstitucionalidad - CSJN - 04/02/2014; “Trivento Bodegas y Viñedos SA c/Misiones, Prov. de s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 09/12/2015, entre otros precedentes similares.

²⁹ En este punto son muchas las jurisdicciones que deberán modificar sus Códigos Fiscales: algunas desgravan las exportaciones de servicios (Vgr. Córdoba, CABA), mientras que muchas otras las someten a tributo (Vgr. Santa Fe, Buenos Aires, Tucumán)



existentes. El ejemplo de Misiones es por demás elocuente: casi doce años incumpliendo las normas, cobrando indebidamente un tributo, sin sufrir consecuencias.

Los organismos que deben velar por el cumplimiento de las normas de derecho intrafederal (CFI, Organismos del Convenio Multilateral), brillaron por su ausencia o miraron para otro lado. El control judicial de constitucionalidad ha resultado totalmente ineficaz: en la cantidad de años que pasaron, sólo unas pocas medidas cautelares se dictaron a favor de un escaso número de grandes empresas. ¿Cómo evitar en un futuro una situación similar? **Abordaré el tema con algunas ideas que se podrían implementar en el punto VII.**

Propuesta para la futura LCF: En mi propuesta de texto legal tomaré como base la prohibición explícita de gravar las exportaciones de bienes, y también la extenderé a las de servicios; ya que, además del clarísimo mandamiento constitucional, debe entenderse que debe hacerse hincapié en que nuestros bienes y servicios sean más competitivos internacionalmente.

IV.5. Establecimientos de utilidad nacional

- Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad.

En mi opinión, totalmente lógica y acertada la cláusula; ya que no tendría razón de ser otorgarle una desgravación, por ejemplo, a un kiosco que se ubique en una estación ferroviaria; ya que sería inequitativo con el resto de los contribuyentes en similares condiciones³⁰.

³⁰ Una situación de este tenor se ventiló en “Lago Espejo Resort S.A. c/ Neuquén, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción meramente declarativa (impuesto inmobiliario e ingresos brutos)”, donde un establecimiento hotelero pretendía la inmunidad ante los impuestos provinciales por estar ubicado en un Parque Nacional; el tribunal cimero falló desestimando el pedido de la empresa.



Distinto sería el caso si existiera utilidad nacional (por caso, el suministro energético, la concreción de infraestructura vial, etc.) de por medio que se viera afectada por el tributo.

Propuesta para la futura LCF: El proyecto de la *CFI* repite la redacción de la LN 23.548, pero eliminando la ejemplificación, en consonancia con el Art. 75 inc. 30 CNRA; con lo cual estoy de acuerdo.

IV.6. La actividad de transporte

En referencia a este tema, la actual *LCF* establece:

- *En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el Convenio Multilateral a que se refiere el inciso d).*
- *En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja -a condición de reciprocidad- que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto.*

Con buen criterio, la norma determina que se aplicará el Convenio Multilateral para la imposición en materia de transporte realizado entre distintas jurisdicciones.

Por su parte, la cláusula de los convenios para evitar la doble imposición internacional se ajusta a la lógica y a lo normado en otros tributos nacionales; dándole preeminencia a lo acordado por el nivel nacional de gobierno con terceros países.

No obstante, en este punto la *LCF* deja un vacío que ha traído no pocas discusiones: qué jurisdicción tiene –de existir– la potestad de gravar el transporte internacional. El Convenio Multilateral únicamente trata en su artículo 9° el caso de empresas de transporte “que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones”. Así, la solución a la que se ha llegado –luego de decisivos



encontrados³¹– en el seno de los Organismos del Convenio, fue la de otorgar potestad tributaria a la jurisdicción provincial de origen del transporte; mientras que, si el transporte se origina desde el exterior hacia nuestro país, los ingresos originados resultan no gravados. Estas conclusiones se desprenden de las Resoluciones (Com.Arb.) de casos concretos 64/2013 y 80/2015, “Aerolíneas Argentinas S.A. c/Provincia de Buenos Aires”.

Asimismo, cabe señalar que a fines de dar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, **debería preverse la situación referida al transporte internacional en la letra del Convenio Multilateral –en caso de una hipotética modificación-, o en su defecto, dictar una resolución general interpretativa** al respecto.

Propuesta para la futura LCF: propongo repetir la fórmula que en caso de no existir acuerdos para evitar la doble imposición, la aplicación de gravámenes se hará del modo previsto en el Convenio Multilateral; aunque redactándola teniendo en cuenta una hipotética modificación o reglamentación del Convenio respecto al transporte internacional.

IV.7. Combustibles

Sobre el presente, la LCF reza lo siguiente:

“En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el decreto-ley 505/58 y sus modificaciones.

En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta.”

Debo señalar que a mi criterio carece de sentido incluir esta pauta en la futura LCF; ya que al existir un gravamen nacional sobre los combustibles que se encuentra sujeto a modificaciones, una

³¹ La postura anterior de los Organismos del Convenio estaba plasmada en las resoluciones de casos concretos "Sauer SRL" Res. (Com.PI.) 14/2006 y "Crucero del Norte SRL" Res. (Com.PI.) 24/2006. En dichos fallos se resolvió que los viajes originados en el exterior podían ser sujetos a imposición, y para esto era aplicable el Régimen General –Art. 2- del Convenio.



cláusula rígida complicaría futuros cambios. Sí es recomendable prever pautas coordinadoras intrafederales sobre esta crucial actividad en un futuro pacto fiscal.

Cabe señalar que también la *CFI* en su anteproyecto de *LCF*, elimina la presente cláusula.

Bulit Goñi³², refiriéndose en particular al Código Fiscal de la CABA, explica al respecto lo siguiente: *“...declaraba fuera de la base imponible “los ingresos por combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, efectuada por sus productores”...noción que, adaptada, figuró siempre como exclusión del hecho imponible, por influencia de la exención nacional consagrada en el decreto-ley 505/58 y en la ley 17.597, recogida también por leyes de coparticipación federal. A consecuencia de la “desregulación petrolera” de los años 1989 y 1990, la redacción se ha cambiado...”*

Propuesta para la futura LCF: eliminar la cláusula de combustibles derivados del petróleo.

IV.8. Actividades complementarias

- 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 aquélla.

En este punto, no veo la necesidad de incluir la cláusula precedente en el texto de la futura *LCF*, por los siguientes motivos:

- a) El párrafo ha sido incluido pacíficamente en los Códigos Fiscales provinciales, sin traer mayores problemas en su aplicación o litigiosidad entre fiscos y contribuyentes. Así, no encuentro mayores justificativos para –sobre todo desde la óptica del federalismo y sus posibles amenazas– que se prevea una cuestión de este tipo.
- b) Es generalmente aceptado en tributación el principio de unicidad: lo accesorio sigue a lo principal. Así lo recepta también la LN 23.349 –Ley de Impuesto al Valor Agregado– en su artículo 10° 5to. Párrafo.

Propuesta para la futura LCF: eliminar la cláusula de actividades complementarias.

³² BULIT GOÑI, Enrique G., Ob. Cit. p. 118



IV.9. Nacimiento del hecho imponible

Veamos el contenido de la actual *LCF* en este punto:

- Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:

1) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el período.

2) En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley 21526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período.

3) En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a 12 (doce) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieren en cada período;

Primeramente, cabe señalar que el proyecto de *LCF* de la *CFI* incluye una cláusula muy similar, reiterando que el principio de determinación de la base imponible es el devengado, pero con una importante aclaración: se agrega un “por lo menos, con las siguientes excepciones” (reiterando las tres que contiene la LN 23.548).

Como sabemos, el principio general de nacimiento del Hecho Imponible más extendido en materia tributaria, es en el momento del devengamiento. Así lo recepta, por ejemplo, la LN 20.628 –Ley de Impuesto a las Ganancias–.

Por su parte, las excepciones a dicho principio son un intento del legislador de “acercar” el momento de pago del tributo al de la efectiva disponibilidad del ingreso devengado, sobre todo en aquellas actividades donde ambos hechos tienen una distancia considerable en el tiempo.

¿Se justifica esta cláusula en la futura *LCF*? A mi entender, NO con esta redacción. Existen un sinnúmero de actividades en las cuales los plazos de cobro de las ventas o servicios facturados son lejanos: servicios de salud (sanatorios, farmacias), venta de bienes y prestación de servicios al



Estado, construcción, obras públicas, actividades primarias, entre muchas otras. Es preferible incluir una sugerencia general para que las legislaturas provinciales escojan a su parecer las excepciones al principio del devengado.

Sin embargo, debo reconocer que una excesiva dispersión entre las legislaciones impositivas provinciales, eligiendo diferentes momentos de nacimiento del hecho imponible, puede complicar la liquidación de muchos contribuyentes del *CM*. Por lo tanto, sería recomendable que una norma de menor jerarquía que la *LCF* (vgr. Pacto Fiscal Federal), por los motivos ya expuestos en II.2, establezca o sugiera cuáles son las actividades que deberían exceptuarse del devengado.

Propuesta para la futura LCF: mantener el principio del devengado, a excepción de aquellos contribuyentes que no están obligados a llevar libros contables; recomendando que los Códigos Fiscales contemplen aquellas actividades cuyo desfase financiero amerite otorgarles la ventaja de tributar por lo percibido.

IV.10. Periodo Fiscal

Sobre el particular, la LN 23.548 dispone lo siguiente:

- Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales.

En mi opinión, la fijación de un período anual con anticipos mensuales es una verdadera complicación teórica, que ha traído no menores confusiones en la práctica. La principal de ellas ha sido³³ –y sigue siendo, al no existir un fallo de la CSJN con la sanción del nuevo CCyC– el de la prescripción de las facultades fiscales para el cobro del *ISIB*.

Por su parte, hay una razón económica en fijar periodos mensuales: los fiscos provinciales históricamente necesitaron y necesitarán el flujo mensual de fondos provenientes del tributo.

³³ Desde el leading case “Filcrosa SA s/quiebra. Incidente de verificación de municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 30/09/2003, se sucedieron una serie de fallos del máximo tribunal en contra de las normativas provinciales en materia de prescripción del *ISIB*.



También podemos argumentar como ventaja la armonización con el tributo que guarda analogía a nivel nacional (IVA, Art. 23 LN 23.349)

Propuesta para la futura LCF: Fijar el periodo fiscal del impuesto provincial a los consumos como mensual.



V: NUEVAS PAUTAS RELACIONADAS AL IMPUESTO PROVINCIAL A LOS CONSUMOS A INCLUIR EN LA FUTURA LEY DE COPARTICIPACIÓN

Como ya hemos señalado anteriormente, desde su misma creación³⁴, el ISIB ha sido criticado por sus efectos económicos adversos (ver II.2.2). Sin embargo, en los últimos años se han agregado distorsiones novedosas y particularmente nocivas, que ciertamente hacen tambalear la estabilidad del régimen tributario provincial. Podemos encontrar distintas razones para explicar el verdadero descalabro respecto a este gravamen; sin adentrarme en las causales de este fenómeno, de manera genérica apuntaré que las necesidades cada vez mayores de financiamiento de las provincias, las han lanzado a la búsqueda desesperada de fondos a cualquier costo.

A los efectos didácticos, he agrupado tales distorsiones en tres grupos, las que describiré en los puntos siguientes.

V.1. La elevadísima carga tributaria actual: ¿Cómo frenarla?

El quantum de la obligación fiscal se encuentra determinado en gran medida por la alícuota del impuesto. Cuando se creó el Impuesto a las actividades lucrativas, se fijaron alícuotas inferiores al 1%. Con el correr de las décadas, las mismas fueron incrementándose; particularmente el aumento de alícuotas de actividades se aceleró desde el año 2008. Como corolario, para el periodo fiscal 2017 las alícuotas en la etapa comercial en las jurisdicciones provinciales más importantes están ubicadas en torno al 4% o 5% promedio.

Asimismo, muchísimas provincias³⁵ introdujeron paulatinamente en sus leyes impositivas una modalidad, a mi criterio, negativa: la de fijar alícuotas crecientes a medida que se incrementan los

³⁴ Podemos ubicar este momento histórico en el año 1948, con el nacimiento del “Impuesto a las actividades lucrativas” en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires; Bulit Goñi señala como inspirador del mismo a Dino Jarach.

³⁵ La provincia de Córdoba ha sido pionera en este tipo de tratamiento, allá por el año 1999. Actualmente podemos contar no menos de diez provincias que cobran mayores alícuotas a contribuyentes que tienen un cierto monto de ingresos brutos (generalmente sobre base anual). Podemos citar como ejemplos las provincias de Buenos Aires, CABA, San Luis, Río Negro, Neuquén, Mendoza.



ingresos brutos del contribuyente que debe aplicar las mismas (generalmente tomando como base la sumatoria de los ingresos del año anterior al que se liquida).

El argumento político que se le ha dado a sancionar este tipo de normas, es el de otorgarle cierta progresividad al Impuesto, gravando más fuertemente a los contribuyentes que tienen mayores ingresos. La falacia del argumento es notable: si todos estamos de acuerdo que el parámetro “ingresos brutos” es una forma ineficaz³⁶ de medir la capacidad contributiva de un sujeto, tener mayores ingresos anuales –como único indicador– no puede ser un buen índice de una mayor capacidad. Sin embargo, las jurisdicciones que tienen estos tratamientos castigan fuertemente con alícuotas superiores³⁷ a quienes tienen mayores ingresos brutos. Obviamente el fisco mejorará sustancialmente la recaudación impositiva, pero a costa de agudizar fuertemente las distorsiones económicas del impuesto.

¿Deberíamos incluir en nuestra futura ley de coparticipación, una previsión que limite de manera general las alícuotas del impuesto provincial a los consumos? A mi entender NO. La respuesta la encontraremos en la historia reciente. A pesar de que las jurisdicciones provinciales tienen grandes necesidades financieras, no se observa que alguna de ellas haya quedado totalmente desfasada respecto a las otras (las alícuotas más altas que se observan para la etapa comercial en general se ubican en torno al 5%).

A mi criterio, en este punto es preferible dar cierta libertad a las jurisdicciones en la elección de la estructura tarifaria que crean conveniente en el actual ISIB; Aunque es deseable que las alícuotas del tributo (por sus efectos distorsivos ya enunciados) no superen un determinado umbral, opino que **la experiencia ha demostrado que las provincias tienen sus propios límites para incrementar indefinidamente las mismas.** Aunque el ISIB es un tributo que no es tenido en cuenta por la población en general (uno de los motivos es que no se visibiliza en los comprobantes como el IVA), la alícuota general es un dato fácilmente contrastable; así, es muy probable que la opinión pública

³⁶ Como ya hemos señalado en este trabajo, un tributo que tome valor agregado o ganancias será mucho más equitativo.

³⁷ Tomemos como ejemplo a Santa Fe: para el periodo 2017, la ley impositiva fija una alícuota básica del 2,76% para quienes están en el escalón inferior de ingresos anuales, y otra del 4,5% para quienes están en el superior; esto es, 63% adicional.



de una provincia se anoticie de un aumento que la deje desfasada respecto a otras jurisdicciones. Otros argumentos tales como la pérdida de competitividad relativa (lo que ahuyentaría radicaciones de empresas o alentaría posibles traslados de las mismas) pueden disuadir a un gobernante al momento de decidir subas tarifarias desmedidas ante necesidades recaudatorias.

No obstante, la ventaja de establecer alícuotas máximas en una futura *LCF* podría ser mayor si se avanzara hacia la creación de un IVA provincial, donde la base de medición de la capacidad contributiva es más equitativa y quizás un alícuota uniforme en las provincias sea un interesante elemento de coordinación y armonización tributaria. Aun así, creo que **incluir alícuotas en una norma rígida como *LCF* es una desventaja demasiado grande**, por lo que tampoco la incluiría en el caso de un hipotético IVA provincial.

Ahora bien, **el *PF3°* ha introducido como novedad** el compromiso de las provincias firmantes de respetar un cuadro de alícuotas máximas por actividad, las cuales van disminuyendo gradualmente en un lapso de cinco años. Dicho cuadro se encuentra incluido como ANEXO II del presente trabajo.

Así, en este punto el *PF3°* reza: *“Las provincias y la CABA asumen el compromiso de realizar los siguientes actos de gobierno:...Impuesto sobre los Ingresos Brutos...d) Establecer exenciones y aplicar alícuotas del impuesto no superiores a las que para cada actividad y período se detallan en el Anexo I de este Consenso.”*

En principio, lo acordado en el *PF3°* es muy positivo, ya que un intento mancomunado de reducir la asfixiante presión fiscal que sufren los contribuyentes argentinos es loable³⁸.

Otro punto a favor del esquema es justamente la fijación de pautas cuantitativas que pueden ser controladas en cuanto a su cumplimiento, y graduales dada la pérdida de ingresos que sufrirán los fiscos provinciales.

³⁸ Aunque debo agregar, “pero insuficiente”, a raíz de los problemas que se describen a lo largo de este trabajo; un reciente artículo periodístico (diario LA NACIÓN, 26/11/2017), describe didácticamente esta situación: “Ingresos Brutos: el nivel de las tasas es sólo una parte del problema”, por *Fernanda Laiún*.



Por su parte, la elección de las actividades que en los años venideros deben quedar exentas o a tasas reducidas es correcta: son aquellos rubros que se encuentran al inicio de la cadena productiva (o en su caso, que inciden directamente en el costo de los bienes, como transporte y servicios públicos), con la clara finalidad de evitar los efectos piramidación/cascada/acumulación del *ISIB*.

Inclusive, siempre a través de acuerdos intrafederales como nuevos pactos fiscales, **considero que en un futuro debería irse más allá y realizar una revisión del PF3°, en la elección del nivel de alícuotas máximas y las actividades elegidas**; ya que el primero parece ser un poco laxo (sobre todo en la actividad comercial, donde el nivel elegido es elevado) y las segundas deben revisarse con el objeto de adecuarlo con un mayor grado de especificidad.

Asimismo, de mantenerse el *ISIB*, opino que en un nuevo pacto fiscal debería incluirse un tope porcentual³⁹ para el incremento de alícuotas según los ingresos anuales de los contribuyentes, por los motivos expresados *supra*.

Propuesta para la futura LCF: por los argumentos desarrollados, no incluiré en mi propuesta de *LCF* una previsión respecto a alícuotas máximas.

V.2. La caótica situación de los pagos a cuenta en el *ISIB*

Desde hace más de treinta años, los fiscos provinciales utilizan los pagos a cuenta en el *ISIB* como herramienta para controlar la evasión, asegurar y mejorar la recaudación. La jurisprudencia durante muchos años aceptó pacíficamente dicha utilización.

Sin embargo, el escenario actual es verdaderamente caótico por donde se lo mire, lo que amenaza seriamente la estabilidad de nuestro sistema tributario federal. Podríamos nombrar variadas causas y consecuencias de la inadecuada utilización de estas herramientas por parte de los fiscos; pero a modo de síntesis, podemos decir que los pagos a cuenta muy a menudo son excesivos, superando

³⁹ Tal como he opinado, entiendo que los actuales aumentos de alícuotas por mayores ingresos anuales (con el argumento de una supuesta progresividad) son excesivos, inequitativos (por ser inexactos para medir capacidad contributiva) y puramente recaudatorios; el tope de incrementos por estos motivos podría rondar, por ejemplo, un 40%.



el impuesto a pagar y generando en los contribuyentes saldos a favor de casi imposible utilización y/o recuperación.

Otro serio inconveniente es que cada jurisdicción provincial establece sus propios regímenes de pagos a cuenta, generalmente por normativas de los órganos recaudadores. Así, ante problemas concretos, debe consultarse dicha legislación provincial, en un escenario donde la descoordinación y la falta de armonización mandan.

Asimismo, en los últimos años, los regímenes provinciales de pagos a cuenta del ISIB se han generalizado, aplicándose a diferentes situaciones. De esta forma, del esquema básico de “retención en la fuente”, se pasó a innumerables sistemas donde la situación que origina el pago a cuenta tiene muy poca conexión con el hecho imponible del tributo. El caso más paradigmático es el SIRCRES: el sistema recauda un monto (en muchos casos, un porcentaje del 3% o más) ante cualquier acreditación que se produzca en las cuentas bancarias de un contribuyente, sin importar si la misma proviene de una actividad gravada o por cualquier otra causa no sujeta al impuesto (ej. venta de un bien de uso, un adelanto de herencia, ingresos provenientes de actividades exentas, etc.).

Por su parte, la **Comisión Arbitral del Convenio Multilateral**, ensayó tímidos y poco fructíferos **intentos de regular la imposición de los pagos a cuenta** de los fiscos provinciales, mediante diferentes resoluciones generales, actualmente contenidas en el Art. 58 RG (Com.Arb.) 1/2018, titulado “Pautas para Regímenes de retención y/o percepción”. Muchas de ellas resultan absolutamente laxas y permisivas para que los fiscos avancen en la aplicación de pagos a cuenta excesivos; muchas otras han sido impugnadas por aquellos o directamente, incumplidas.

V.2.1. Pagos a cuenta excesivos: saldos a favor en el ISIB

Como hemos mencionado *supra*, ante la multiplicidad de situaciones y gravosidad de los pagos a cuenta que sufren los contribuyentes, es muy común poseer abultados saldos a favor en el tributo.

Los remedios administrativos han demostrado ser totalmente ineficaces para resolver la mayor parte de los problemas. Así, teóricamente el contribuyente con saldos a favor tiene un abanico de opciones para recuperar o reducir el impuesto ingresado en exceso: certificados de no



retención/percepción/recaudación bancaria, compensación de saldos acreedores con deudores, devolución de saldos a favor.

Esto es sólo en el plano teórico: la realidad es totalmente opuesta y la actitud de los fiscos provinciales dista mucho de querer dejar de cobrar, compensar o devolver lo ingresado en demasía.

Muchos fiscos son reacios a otorgar exclusiones temporales (vgr. ARBA Buenos Aires⁴⁰/API Santa Fe⁴¹), presentando escollos casi infranqueables⁴² para obtener Certificados de no retención. Así, para obtener la exclusión se repite en todas las jurisdicciones el requisito de tener perfecto cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual se asimila al cuento del huevo y la gallina (no se otorga la exclusión por tener deudas, pero por otro lado tengo créditos contra el fisco por saldos a favor).

Además, el sólo hecho de tener que gestionar un trámite de este tipo⁴³ en jurisdicciones lejanas donde no se tiene sede ya es de por sí una “barrera de entrada” para muchísimos contribuyentes del CM.

Las restantes opciones, como ser las solicitudes de compensación – devolución, presentan grandes desventajas como la demora en la resolución del pedido, las trabas administrativas que pueden existir, y en ciertos casos el sometimiento a una fiscalización.

Por otra parte, la falta de claridad y/o desactualización de los regímenes provinciales atentan contra la correcta aplicación por parte de los Agentes de Retención/Percepción; o bien en muchas

⁴⁰ La RN (ARBA) 64/2010 dispone que para la “reducción total o parcial de alícuotas” de pagos a cuenta debe cumplir un requisito sobre la magnitud de los pagos a cuenta en los últimos tres meses; para luego pasar un filtro administrativo que se asemeja a una fiscalización. La justicia en el fallo “Iogha José Héctor e Iogha Omar Alberto c. A.R.B.A.”, C.C.Adm. Mar del Plata, ordenó a ARBA modificar esta normativa por considerarla inconstitucional, mandato que hasta el momento no ha sido acatado por el Organismo.

⁴¹ En la práctica el Organismo santafesino impone una cuasi-fiscalización a quien solicita una exclusión temporal por saldos a favor.

⁴² Valga como ejemplo la RG (DPIP San Luis) 6/2012, donde para tramitar una exclusión temporal se requiere una nota con información detallada en 13 puntos, con documentación certificada por Contador Público.

⁴³ Hasta el momento, únicamente DGR Córdoba, ARBA Buenos Aires y AGIP CABA permiten la tramitación de exclusiones temporales vía web con clave fiscal.



ocasiones dichos Agentes, por temor a que el fisco les realice un ajuste impositivo por omitir la aplicación de un pago a cuenta, se exceden en su actuación reteniendo o percibiendo indebidamente. En estos casos, el contribuyente queda huérfano en la “lucha” contra su proveedor o cliente (generalmente, empresas de una cierta envergadura) para que no le apliquen un pago a cuenta que no corresponde.

Finalmente, **la vía judicial para solucionar problemas de este tipo es casi inaccesible**, aún considerando que son pocas las empresas que llegan a los tribunales por estas cuestiones. Así, la CSJN ha rechazado una y otra vez su competencia originaria en el tema⁴⁴; a su vez la justicia ordinaria rara vez falla en contra de los intereses del fisco de turno⁴⁵, remitiendo al contribuyente a la solución administrativa, cuyos problemas ya se han mencionado.

Ante este panorama, en el *PF3°* se incluyó el compromiso de las jurisdicciones de establecer una sustancial mejora a fines de solucionar la compleja situación:

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

Aunque al tiempo de escribir este trabajo el *PF3°* ya fue ratificado por la mayoría de las jurisdicciones provinciales, opino que espera un largo camino para ver operativa la “devolución automática”; ya que por una parte, se les dejar librado al arbitrio de cada fisco el procedimiento para la mentada devolución, por lo que nada obsta a que se pongan obstáculos formales. Luego, al ser los pagos a cuenta una fuente de recursos formidable para las arcas provinciales, **el cabal cumplimiento de la presente cláusula del Pacto será una meta difícil de alcanzar.**

⁴⁴ Vgr. “Personal S.A. c. Provincia de Misiones s/acción declarativa de certeza”, CSJN, 22/08/2012; “Total Austral S.A. Sucursal Argentina c. Provincia de San Luis s/ repetición”, CSJN, 09/12/2015; entre muchos otros precedentes similares.

⁴⁵ Como saludables excepciones, podemos señalar algunos fallos del TSJ porteño (“SA Importadora y Exportadora de la Patagonia”, “Minera IRL Patagonia c. GCBA”).



V.2.2 Pagos a cuenta indebidos, en pugna con el Convenio Multilateral

Actualmente, el funcionamiento general de los regímenes de pagos a cuenta en el *ISIB* es verdaderamente anárquico desde el punto de vista de los derechos del contribuyente. Así, cada fisco intenta captar ingresos mediante pagos a cuenta, sin importar si quien lo soporta es realmente contribuyente, avasallando los principios del *CM* y sus propias potestades tributarias.

El ejemplo más cabal de este avasallamiento es la postura que han asumido los fiscos de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), CABA (AGIP) y Tucumán (DGR), quienes con una forzada interpretación del sustento territorial, sostienen que el sólo hecho de tener proveedores (ir a comprar) a sus jurisdicciones, les da potestad tributaria para exigir el pago del *ISIB* al comprador. La forma de imponer su postura se logra obligando a sus Agentes de Percepción a efectuar percepciones a sus clientes, quienes no tienen forma de utilizar el “pago a cuenta” ya que no corresponde tributar en una provincia por el sólo hecho de ir a comprar a la misma. He expuesto mi postura respecto a este tema con una variedad de argumentos en distintas publicaciones⁴⁶.

La Comisión Arbitral, hizo un infructífero intento de solucionar este problema -que constituía una verdadera amenaza a la estabilidad del *CM*- con el dictado de la RG (Com.Arb.) 4/2011:

B) Con relación a regímenes de percepción:

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

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

⁴⁶ Ver FAVOT, Federico D.: “¿Se debe tributar ingresos brutos por ir a comprar a una provincia? La Comisión Arbitral sigue generando confusión” - ERREPAR – revista Práctica Integral Santa Fe - agosto/2015; y FAVOT, Federico D.: “¿Se deben tributar ingresos brutos por ir a comprar a una provincia? Los fiscos provinciales siguen generando confusión” ERREPAR - revista Práctica Integral Santa Fe - enero/2017



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

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

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

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

Este punto es el aspecto que más controversia ha traído en el seno de la Comisión Arbitral; en resumidas cuentas, dispone que **los fiscos provinciales tienen prohibido de efectuar percepciones a contribuyentes sin inscripción** en su jurisdicción. Aún hoy (más de seis años después del dictado de la norma), los fiscos “rebeldes” en este tema (ARBA Buenos Aires, DGR Tucumán) sostienen (y tienen normado) que pueden percibir el *ISIB* a quienes hacen compras en su territorio; enfrentándose a sus pares por la mentada RG 4/2011⁴⁷. Es más: una medida cautelar a favor del fisco tucumano obligó a la Comisión Arbitral a incluir una lamentable excepción respecto a las pautas reguladoras de pagos a cuenta: *Art. 59 - ...La resolución general 4/2011 no resulta aplicable para la Provincia de Tucumán en los términos y con el alcance ordenado por el titular del Juzgado Federal número 1 de Tucumán.*

El problema de las percepciones indebidas por comprar en una jurisdicción no es el único abuso que cometieron los fiscos provinciales en materia de pagos a cuenta sorteando el ordenamiento del *CM*. Así, en las “pautas” que estableció la Comisión Arbitral encontramos incumplimientos y elusiones por parte de aquellos para captar ingresos en forma excesiva o indebida, tales como los siguientes:

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

⁴⁷ A estos efectos, puede consultarse la Resoluciones (Com.PI.) 8/2012 y 35/2012, Nota (Com.PI.) a ARBA N° 144/2010, Resoluciones (Com.Arb) 27 y 28/2010.



La indefinición y vaguedad respecto al sustento territorial, les da a los fiscos la posibilidad de mandar a retener a quien consideren que es su contribuyente.

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

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

Ambas pautas incumplidas por muchos fiscos provinciales; en muchos casos se manda a retener a porcentajes que exceden la alícuota de la actividad, o bien por el sólo hecho tener alta en una provincia⁴⁸ (sin tener en cuenta de dónde proviene el ingreso).

Retomaremos la falta de efectividad de los Organismos del Convenio para solucionar este tipo de problemas en el punto VI.

En el flamante PF3°, se incluyó un interesante artículo que reconoce el problema y propone una solución, aunque sin especificar concretamente cuáles serán las medidas a adoptar para lograr el objetivo:

“Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o

⁴⁸ Como ejemplo, la redacción del decreto (Cba.) 1205/2015 reza “Art. 176 - La retención procederá independientemente del lugar de entrega de las cosas, de la realización de la obra o de la prestación del servicio”. Para consultar una panorama de las disposiciones de todas las provincias respecto a este punto, véase: FAVOT, Federico D. “RETENCIONES EN INGRESOS BRUTOS. CONVENIO MULTILATERAL. TERRITORIALIDAD DE LAS OPERACIONES”, - ERREPAR – revista Práctica Integral Santa Fe - octubre/2016 y ZANOTTO, Leonel: “EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN LOS REGÍMENES DE PERCEPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS” – ERREPAR - revista Práctica Integral Santa Fe - marzo/2014.



permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.”

V.2.3 Agentes de Retención/Percepción: ¿cualquiera que imponga el Fisco provincial?

Este es un problema que va *in crescendo*: los fiscos provinciales obligan a contribuyentes de cualquier lugar del país a inscribirse como Agente de retención/percepción, sin siquiera una notificación previa respecto a su obligación de actuar en tal carácter. En muchas ocasiones, luego de un tiempo esto genera a contribuyentes la determinación de ajustes impositivos por haber omitido retener/percibir. Las normas del CM no ponen limitaciones a los fiscos provinciales en este sentido:

Resolución general Com.Arb. 4/2011 (actual Art. 58 de la RG Com.Arb. 1/2018) - Los regímenes de recaudación (retención, percepción y/o recaudación bancaria) del impuesto sobre los ingresos brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18.8.77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las pautas que se indican a continuación:

A) Con relación a regímenes de retención:

1. Podrán designar como agentes de retención a cualquier persona física, jurídica o sujeto pasible del gravamen, aun cuando se encuentren exentos o no alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos;

La norma tiene idéntica redacción respecto a los regímenes de percepción. Como vemos, los fiscos tienen libertad total para designar como Agente de Retención/Percepción a su arbitrio; **cierta jurisprudencia se ha pronunciado** mucho más restrictivamente⁴⁹, determinando con buen criterio

⁴⁹ “Banco C.M.F. S.A. c. Provincia de Tucumán”, CCA Sala II Tucumán. Se declara la inconstitucionalidad de la pretensión fiscal de obligar al banco a actuar como agente de recaudación, al no tener sucursales en la jurisdicción provincial.



que un fisco provincial sólo pueden imponer cargas públicas⁵⁰ de este tipo a quienes tengan radicación en la jurisdicción.

V.2.4 Pagos a cuenta por trasladar productos entre provincias

Otro verdadero flagelo para el funcionamiento del sistema tributario argentino. A mi entender, nuestra Carta Magna es clarísima al respecto: se encuentra prohibidas las “guías de tránsito”, “anticipos”, entre otras denominaciones que se le dan a este tipo de pagos a cuenta⁵¹:

CNRA Art. 10.- *En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.*

CNRA Art. 11 *Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.*

Sobre este tema, nuestro tribunal cimero ha tenido oportunidad de expedirse en algunas ocasiones:

- ✓ *“es inconstitucional la ley 2256 de la provincia de Misiones que, para expedir las guías de tránsito forestales, impone como condición necesaria acreditar el cumplimiento de las obligaciones impositivas.”* CSJN, Irizar, José M. c. Provincia de Misiones, 12/09/1996.
- ✓ *“el tributo funciona en la práctica como requisito para autorizar la extracción de ganado del territorio provincial pues se aplica únicamente en dicha oportunidad como lo demuestra la*

⁵⁰ Aunque no se refiere a la actuación como Agentes, son de plena aplicación las conclusiones del Máximo Tribunal en “Asociación de Bancos de la Argentina c. Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 15/7/2014, donde declara la inconstitucionalidad de las facultades de ARBA para ordenar trabar embargos fuera del territorio provincial.

⁵¹ En el mismo sentido se expresa Caranta al comentar el régimen establecido por la jurisdicción Misiones en la RG (DGR Misiones) 56/2007. CARANTA, Martín R., Ob. Cit.



excepción prevista respecto de los traslados que se efectúan dentro del ámbito provincial...tal aplicación afecta la supremacía de las normas constitucionales” CSJN, 'El Bagual' c. Provincia de Entre Ríos, 07/09/1993.

A pesar de la claridad de las normas constitucionales y de la doctrina de la CSJN, hace muchos años que **los fiscos provinciales vienen desarrollando un complejo esquema de pagos a cuenta por introducir, trasladar o transitar con productos dentro de sus límites jurisdiccionales. En muchos casos, el “pago a cuenta” no es tal, sino que es un nuevo impuesto en sí mismo:** si sólo se traslada el producto en una jurisdicción “de paso”, donde no se realizará actividad económica alguna gravada por el *ISIB*, no existe sustento territorial para tributar.

En la práctica se ha observado un mayor ahínco en implementar pagos a cuenta por trasladar productos (generalmente agropecuarios) por parte de las provincias del NOA y del NEA⁵², indudablemente movilizados por el hecho de que el fuerte de su economía se basa en el sector primario. Sin embargo, en los últimos años se ha verificado que Organismos Fiscales de la región centro han emprendido un camino similar respecto al transporte de carne, tales como la RG (API Santa Fe) 37/2014 (“Régimen de Anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Carnes y Subproductos-”) o el acápite del Decreto (Córdoba) 1205/2015 referido al “Régimen de Recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la introducción de carne”.

De la misma forma, repetidamente los colegas que asesoran empresas que transportan mercaderías en la zona norte del país, comentan que en puestos de vigilancia en ruta de diferentes provincias se le exige al transportista que exhiba una constancia de inscripción en el *ISIB* en la jurisdicción que establece dicho control. Aunque no he llegado a conocer normas que establezcan algo semejante, estas situaciones obedecen a un total desconocimiento e indiferencia por las pautas del Convenio Multilateral, donde el sólo hecho de estar “de paso” en una jurisdicción de ninguna manera otorga sustento territorial para tributarle a la misma.

⁵² Por sólo citar algunos de estos regímenes, los dispuestos por: Catamarca: RG (AGR Catamarca) 61/2012; Santiago Del Estero: RG (DGR Santiago del Estero) 62/2009; Misiones: RG (DGR Misiones) 56/2007.



Es por estos motivos que considero imprescindible la prohibición absoluta de este tipo de “pagos a cuenta” por parte de los fiscos provinciales respecto al futuro “impuesto provincial a los consumos” aquí propuesto.

V.2.5 Propuesta para la futura LCF en materia de pagos a cuenta

En conclusión, y en miras de la nefasta experiencia de los últimos años, **resulta imperante establecer límites concretos al accionar de los fiscos provinciales** respecto al “impuesto provincial a los consumos” **en materia de pagos a cuenta**. La ausencia de pautas claras y exigibles en este sentido para las jurisdicciones provinciales, han convertido el sistema tributario provincial en un verdadero campo de batalla que amenaza seriamente la coordinación de nuestro sistema tributario y nuestro federalismo fiscal mismo.

Así, mis propuestas respecto estos puntos son incluir en la futura ley de coparticipación:

- ✓ Prohibición absoluta de pagos a cuenta por trasladar productos; con la obvia salvedad de que es exigible el respaldo documental del mismo, el que será único para todas las provincias por donde se realice el traslado y utilizable como base de acciones de fiscalización de los diferentes fiscos provinciales. (ej. COT santafesino o bonaerense). Así, puede solicitarse en la confección del mencionado respaldo el origen, destino y tipo de mercadería, propietario (o comprador y vendedor), todos datos de gran utilidad para controlar el cumplimiento de las obligaciones de inscripción y declaración de la materia imponible en el Impuesto a los consumos.
- ✓ Prohibición absoluta de exigencia de una constancia de inscripción en una determinada jurisdicción como condición para trasladar productos; como base para las acciones de fiscalización en este sentido sólo podrá utilizarse el respaldo documental mencionado en el párrafo anterior.
- ✓ Permitir a los fiscos provinciales designar como Agentes de retención/percepción/recaudación únicamente a empresas con asiento territorial en la jurisdicción.
- ✓ Disponer en el seno de la Comisión Arbitral un texto unificado de “Régimen general de retenciones y percepciones en el Impuesto a los Consumos”, el cual funcionará como unificador y normalizará la caótica situación actual. El sistema unificado deberá excluir automáticamente a los contribuyentes cuando presenten saldos a favor en todas las jurisdicciones en las que



operan los contribuyentes; o bien excluir de sufrir dichos pagos a cuenta que correspondan a jurisdicciones donde se mantiene saldo a favor, direccionando los mismos hacia aquellas donde se tiene impuesto a pagar. Un sistema similar al propuesto funciona actualmente para el SIRCREB en el caso de contribuyentes del Convenio.

Asimismo, esta mecánica debería extenderse a los contribuyentes del CM como a los locales.

Aunque el sistema propuesta pudiera ser visto por las provincias como un recorte a sus facultades propias, atento a la experiencia de uso abusivo y perjudicial para el conjunto que se ha hecho de la herramienta de los pagos a cuenta, entiendo que **la mejor solución** es un sistema unificado⁵³.

V.3. Alícuotas discriminatorias

Esta es otra de las grandes amenazas a la estabilidad de la coordinación tributaria intrafederal. Las provincias aplican alícuotas mayores a los contribuyentes “extrajurisdiccionales”, o sea, radicados fuera de la jurisdicción que aplica el tributo. A su vez, las soluciones de los legisladores para “discriminar” gravando más fuertemente a quienes provienen de otras provincias son de lo más variadas: por la ubicación de la sede, domicilio fiscal, planta industrial o explotación agropecuaria, comercio, radicación de los vehículos, etc. Hauque califica con justicia a este tipo de normas como “claros rasgos xenofóbicos”⁵⁴.

Este flagelo para nuestra tributación no es nuevo: desde hace más de 100 años existen comportamientos fiscales de este tipo. Más aquí en el tiempo, en mi opinión el germen de esta discriminación “a los de afuera” se generaliza con el Pacto Fiscal del año 1993 (“Pacto Fiscal II”). En el mismo, las provincias asumen (entre otros) el compromiso de eximir a las actividades de producción primaria e industrial. Sin embargo, **incumpliendo lo acordado, todas las jurisdicciones desgravaron dichas actividades con el requisito de que se encuentren radicadas en su territorio provincial**. Así, el Pacto nació con este vicio. Al no sufrir mayores consecuencias por su

⁵³ En nota del 14/03/2017 de FACPCE a la Com.Arb., el Organismo que agrupa a los profesionales en Ciencias Económicas propone una solución similar.

⁵⁴ HAUQUE, Sergio Miguel, Op. Cit. P. 84



incumplimiento, las provincias cuando se vieron necesitadas de fondos recurrieron al artilugio de gravar más fuertemente a extrajurisdiccionales, extendiendo dicha discriminación a muchas otras actividades.

En este punto, durante muchos años los contribuyentes estuvieron totalmente indefensos, al ser rechazado su planteo de inconstitucionalidad por parte de tribunales locales y al no admitir la CSJN su competencia originaria en el tema. Recién desde el año 2014 el máximo tribunal comienza a admitir su competencia originaria en estos asuntos y otorga medidas cautelares a favor de los sujetos afectados. Muy recientemente se dictó la primera sentencia firme a favor de un contribuyente sobre este tema⁵⁵; por lo que las legislaciones impositivas vigentes para el periodo fiscal 2018 de las jurisdicciones derogan muchos (aunque no todos⁵⁶) de los tratamientos discriminatorios con mayores alícuotas a extrajurisdiccionales.

También el flamante **PF3° consagra el compromiso de derogar INMEDIATAMENTE** este tipo de “aduanas internas”. Así, las provincias se obligan a *“Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien.”*

El texto del compromiso plasmado en el pacto es claro y de cumplimiento urgente, por lo **que es de esperar que el problema de la discriminación por extrajurisdicción se termine prontamente.**

Propuesta para la futura LCF para impedir alícuotas discriminatorias

Como he dicho *supra*, intentos de “cobrarle más al de afuera” existieron desde los albores mismos de nuestra república, y de tanto en tanto reaparecen. Transcurrieron 24 años desde que se generalizaron las exenciones condicionadas a la radicación (Pacto Fiscal del año 1993), hasta que se dictara una sentencia de la CSJN que les pusiera un límite; casi al mismo tiempo se firmó el *PF3°* que también pone freno al problema. Ya sea que consideremos que cualquiera de estos últimos

⁵⁵ Bayer SA c/Prov. de Santa Fe s/acción declarativa de certeza - Corte Sup. Just. Nac. - 31/10/2017

⁵⁶ Para ampliar sobre este tema, véase FAVOT, Federico D., “CONSENSO FISCAL. CÓRDOBA LO SUSCRIBIÓ Y SANCIONÓ LA LEY... ¿PERO LO CUMPLIÓ?” - “, - ERREPAR – revista Práctica Integral Córdoba - abril/2018



acontecimientos (o los dos juntos) marcan el fin de la discriminación por ser extrajurisdiccional, **24 años para llegar a una solución es mucho tiempo. Es indispensable que se establezca una pauta clara que acabe con este tipo de discriminaciones, que son repudiables en un país federal como el nuestro.**

Por este motivo, incluiré en la futura *LCF* una cláusula de prohibición absoluta de fijar el *quantum* de la obligación según en qué jurisdicción provincial el contribuyente tiene su domicilio, explotación, establecimiento, radicación, jurisdicción sede, casa central, o en qué provincia se produjeron los bienes, se ubican los empleados, etc.



VI. EL RESPETO DEL CONVENIO PARA EVITAR LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO PROVINCIAL SOBRE LOS CONSUMOS (ACTUAL CONVENIO MULTILATERAL)

El Convenio Multilateral del año 1977 es un acuerdo de coordinación tributaria horizontal entre las jurisdicciones provinciales; así, se aplica en aquellos contribuyentes que realizan actividades gravadas por el *ISIB* en dos o más provincias, evitando la doble o múltiple imposición en el Impuesto, acotando las potestades tributarias de cada jurisdicción a la base imponible generada en su ámbito.

Vale señalar que, en caso de que se decida sustituir el *ISIB* por un impuesto provincial a los consumos (cualesquiera sean sus caracteres), será necesaria la sanción de un nuevo convenio para evitar la múltiple imposición tributaria; ya que el actual *CM* rige para el *ISIB* únicamente.

Sin embargo, esta herramienta de coordinación ideada para solucionar un tema de coordinación tributaria subnacional, **terminó convirtiéndose en un verdadero problema.**

VI.1 El pago en sede única:

El artículo 9° de la Ley 23.548 consagra con acierto este principio:

Art. 9 - La adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga:...

*- Los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, **LAS JURISDICCIONES ADHERIDAS DEBERÁN CONCERTAR LA MECÁNICA RESPECTIVA** y la uniformidad de las fechas de vencimiento.*

En este punto, históricamente la coordinación y uniformidad entre los fiscos ha sido la regla; así, actualmente se utiliza el aplicativo SIFERE Web, que vino a reemplazar el aplicativo SIFERE que funcionaba bajo plataforma SIAP.

Sin embargo, a fines del año 2013 nos encontramos con una sorpresa: **la DGR Tucumán**, dicta las RG 82,83 y 84/2013, donde **establece la obligatoriedad de utilizar el aplicativo SIAPRE para contribuyentes de CM** con alta en la jurisdicción Tucumán, argumentando una falta de adaptación del aplicativo del Convenio a las normas impositivas provinciales. **Los Organismos de aplicación del**



CM hicieron un llamativo silencio (omitiendo su obligación de actuar como tales) respecto a las andadas del fisco tucumano que nuevamente⁵⁷ ignoraba totalmente las normas vigentes.

Esto en la práctica significa que los contribuyentes del Convenio con alta en Tucumán deben presentar dos declaraciones juradas del *ISIB*: una para la DGR Tucumán, y otra para el resto de las jurisdicciones.

IV.2. Falencias propias del Convenio Multilateral

Aunque en este acápite podría extenderme largamente, en aras de la brevedad describiré sintéticamente los problemas que se viven para quienes asesoramos a contribuyentes del *CM*.

Sobre este punto **NO HARÉ MAYORES PROPUESTAS QUE PUEDAN INCLUIRSE EN LA FUTURA LCF, SALVO en extender la obligación de respetar la reglamentación y criterios de los Organismos del Convenio.**

Así, la serie de **desaciertos que describiré a continuación deberían enmendarse en el seno mismo de los Organismos del Convenio**, por ser de gran importancia para garantizar el correcto funcionamiento de la coordinación interjurisdiccional del impuesto provincial a los consumos.

1) Falta de claridad y dificultad de aplicar cabalmente la norma existente, sumado a la casi ausencia de reglamentación: transcurridos más de cuarenta años de vigencia del Convenio, el mismo se mantiene incólume (sin modificación alguna) desde su sanción. Imagínese el lector el cambio producido en las actividades económicas en ese enorme lapso de tiempo.

Por otra parte, las resoluciones generales interpretativas dictadas por los Organismos de aplicación tratan temas marginales (tales como la asignación de ciertos gastos), sin meterse de lleno en los temas que más dificultades interpretativas acarrear. Así, existen numerosas lagunas normativas siguen sin cubrir. Por sólo nombrar los ejemplos más importantes (entre muchos), la cuestión de la asignación de ingresos, la aplicación a las actividades primarias (artículo 13) y el sustento territorial. En aquellos temas en los que existe una doctrina consolidada de los Organismos del *CM* con fallos

⁵⁷ Me refiero a los problemas suscitados con este Organismo recaudador comentados en el punto V.2.2.



en el mismo sentido durante un tiempo prolongado, **sería deseable que se dicten resoluciones generales para dar certeza jurídica en la aplicación de la norma**, cosa que por lo general no ha ocurrido⁵⁸.

2) Actuación de los Organismos del Convenio: en síntesis, la actuación de los mismos ante los problemas surgidos en relación al ISIB ha sido verdaderamente pobre. Valgan como ejemplos los siguientes:

- ✓ Ante la grave amenaza de los pagos a cuenta excesivos/indebidos, se reglamentó discretamente ciertas pautas reguladoras sobre el tema que resultaron, a posteriori, inútiles. (ver punto V.2.2). Esto trajo innumerables consecuencias negativas.
- ✓ Ante la falta de una definición clara del CM del tema sustento territorial por efectuar compras, los Organismos no dictaron resolución general interpretativa que ponga fin al problema comentado también en el punto V.2.2.
- ✓ La pasividad ante el desafío del fisco tucumano de obligar a utilizar un aplicativo distinto del SIFERE, comentado en el punto V.1.
- ✓ La inacción⁵⁹ ante las graves discriminaciones a los extrajurisdiccionales (ver V.3), cuando en el Art. 32⁶⁰ del texto del Convenio se prohíbe claramente estos tratamientos desiguales.

3) Fallos con criterios disímiles en los Organismos del Convenio: ante las lagunas normativas que deja la normativa del Convenio comentadas *supra*, los Organismos de aplicación han ido a través de

⁵⁸ Como saludable excepción puedo mencionar la recentísima RG (Com.Arb.) 14/2017 sobre asignación de ingresos; aunque debo resaltar que es una norma que debería haberse dictado hace ya muchos años.

⁵⁹ Por citar algunos decisorios en este sentido, Res. (Com.Arb.) 40/2010, "SIDERSA SA C/PROV. DE SAN LUIS" y Res. (Com.Arb.) 16/2014, "Sport One S.A. c/Provincia del Misiones".

⁶⁰ "Art. 32. - Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción."

Aún ante la claridad del artículo precedente, en la Res. 40/2010 citada en *supra* en el pp. 58, la Comisión concluye increíblemente que "tratándose de la aplicación de una norma local que establece la exención sólo para los bienes que se produzcan en la misma, no se observa violación alguna al artículo 32 del Convenio Multilateral, por lo que esta Comisión Arbitral debe declararse incompetente para su tratamiento por ser una cuestión ajena a los temas que le son inherentes."



sus decisorios (casos concretos que enfrentan a un contribuyente y un fisco ante una interpretación en disidencia de la norma) sentando doctrina respecto a ciertos temas discutidos.

Sin embargo, a los largo de los años los Organismos han cambiado sus criterios en temas no menores. El ejemplo más patente es la asignación de ingresos en la venta de bienes: históricamente el criterio era asignar al lugar de entrega del bien, pero desde el año 2012 cobró fuerza y se consolidó definitivamente la asignación de ingresos al lugar de destino final del bien vendido (o en su caso el domicilio o radicación del comprador). El inconveniente más grave es que, al no existir normas generales⁶¹, los fiscos provinciales pueden tener criterios disímiles entre sí. Volviendo a la asignación de ingresos, los fiscos de la provincia de Buenos Aires (ARBA) y CABA (AGIP) continuaron en su tesitura de asignación de ingresos al lugar de entrega del bien. Así, los contribuyentes pueden quedar incursos en un ajuste impositivo, según cuál sea el Organismo recaudador que lo verifique, con la consiguiente afectación de la seguridad jurídica.

4) Inaplicabilidad del Protocolo Adicional: este protocolo marca que el contribuyente que comete un error en la aplicación del Convenio pero sin haber omitido base imponible, puede pedir la activación del mismo, logrando que la jurisdicción que recibió ingresos en más compense a aquella que se vio perjudicada por el error.

Cuando hablamos de error en Convenio, es perfectamente posible que haya situaciones en las cuales no queda clara la correcta aplicación de la norma, como ya he explicado. Por lo que sería totalmente lógico que no se castigue al contribuyente que pagó erróneamente a un determinado fisco, no por "culpa o dolo" sino por indisolubles deficiencias normativas.

Sin embargo, los férreos requisitos para acceder a dicho protocolo (principalmente el de "inducción a error") y la interpretación restrictiva de los mismos que han hecho los Organismos de aplicación ha producido que, en la práctica, casi ninguna empresa logre activar el Protocolo Adicional y que se produzca la compensación entre fiscos.

⁶¹ Como he expuesto en la nota al pie N° 58, recién en octubre/2017 se reglamentó la asignación de ingresos.



VII. REFLEXIONES SOBRE EL CONTROL DE LAS PAUTAS ESTABLECIDAS EN LA FUTURA LCF

En el presente trabajo he pasado revista a un sinnúmero de incumplimientos a distintas normas básicas de contenido tributario federal: la actual LN 23.548, el Convenio Multilateral, y lo que es más grave, las transgresiones de las jurisdicciones provinciales han llegado a quebrantar los principios básicos de la tributación contenidos en nuestra Constitución Nacional.

VII.1. Actuales previsiones respecto al control del cumplimiento de la LCF

Llegado este punto, la pregunta que debemos realizarnos: **¿Hay algún castigo para los incumplidores?** Veamos cuáles son las previsiones que contiene la actual LCF en este sentido:

En primer término, se ratifica a **la CFI como Órgano de contralor del sistema**: *Art. 10 - Ratifícase la vigencia de la Comisión Federal de Impuestos, la que estará constituida por un representante de la Nación y uno por cada Provincia adherida. Estos representantes deberán ser personas especializadas en materia impositiva a juicio de las jurisdicciones designantes... Art. 11 - Tendrá las siguientes funciones:...*

c) controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos Fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución;

d) decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Economía de la Nación, de las Provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas, sin perjuicio de las obligaciones de aquéllos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes;

Luego, los artículos 12° y 13° de la LCF establecen el procedimiento y plazos ante las decisiones de la CFI. Finalmente, el 2° párrafo del artículo 13° trae la respuesta a nuestra pregunta: el castigo para los infractores. Así, la norma dispone que **“Vencidos dichos plazos sin haberse procedido en consecuencia, la Comisión Federal de Impuestos dispondrá lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a aquélla, los importes que le correspondan sobre lo producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento**



a la decisión del organismo.” Y agrega una devolución a los contribuyentes afectados, contenida en el artículo 14: *Los contribuyentes afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen de la presente ley, podrán reclamar judicial o administrativamente ante los respectivos Fiscos, en la forma que determine la legislación local pertinente, la devolución de lo abonado por tal concepto sin necesidad de recurrir previamente ante la Comisión Federal de Impuestos.*

Después de leer estos postulados, y conociendo las numerosas infracciones a la LCF, nuevamente surge el cuestionamiento: desde el año 1988 en que comenzó a regir la LN 23.548 ¿En cuántas ocasiones se le suspendió la participación en el impuesto análogo al tributo impugnado a una jurisdicción? Dicho de otra manera. **Ante tantos incumplimientos ¿Cuántos castigos hubo? NINGUNO.** Evidentemente, el sistema de control de la actual LCF ha fracasado sin atenuantes.

VII.2. Algunas ideas para no repetir la historia

No me extenderé demasiado sobre este punto; sin embargo, intentaré aportar algunos argumentos al debate del mismo.

En mi opinión, no es necesario nada novedoso para controlar el efectivo cumplimiento de la LCF; como ya señalamos en el punto II.1, **nuestra Carta Magna**, en su reforma de 1994, introdujo con rango constitucional a la futura LCF; en el texto del Art. 75 inc. 2 se **prevé cómo deberá verificarse que se respete la futura ley**, de la siguiente manera:

“Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.”

El Organismo al que se refiere la Constitución: ¿es la actual CFI? No necesariamente. De hecho, **el proyecto de LCF de la CFI reemplaza dicho organismo por una “Comisión Fiscal Federal, en los términos del art. 75, inc. 2º, Sexto párrafo, de la Constitución Nacional...”**, el que tendría similares características a la actual CFI. Sin embargo, en ciertos aspectos el citado proyecto de LCF plantea cuestiones superadoras a la actual norma en los siguientes puntos:



- ✓ Con buen criterio se acortan los plazos de los procedimientos para que se llegue a una decisión respecto a la suspensión de la coparticipación a una jurisdicción incumplidora;
- ✓ Impone una penalidad que puede resultar aún mayor para una jurisdicción que transgrede las normas que ha acordado; así, el castigo es dejar recibir el producido del tributo recaudado por la Nación análogo al tributo declarado en pugna, o dejar de percibir hasta un máximo del 10 % de la parte que le corresponda en el Impuesto al Valor Agregado, la suma que fuere mayor.
- ✓ También referido a los castigos para los incumplidores, incorpora como novedad una penalidad similar para la Nación en caso de incumplimiento.

Sin embargo, en el citado proyecto de ley se mantiene una situación que –en mi opinión– debe ser modificada radicalmente: se continúa con la integración de un representante por cada fisco y por la Nación, sin otorgarle participación a la sociedad civil –en este caso, a los contribuyentes, a través de sus asociaciones empresarias o profesionales– para que puedan defenderse de los excesos fiscales.

Así, **el haber desatendido en los últimos veinticinco años los justos reclamos de especialistas⁶², entidades intermedias empresarias, asociaciones profesionales⁶³ y casas de estudio, es –a mi humilde entender– una de las principales causas de que nuestro sistema tributario federal haya llegado al borde del abismo**, como he descripto en este trabajo. En vistas de la experiencia recogida

⁶² Imposible citar a los numerosos y destacados doctrinarios que han denunciado en sus trabajos publicados por distintas editoriales los avasallamientos al federalismo fiscal. Sí puedo destacar dos entidades que son señeras en esta materia:

- a) la Asociación Argentina de Estudios Fiscales anualmente plantea, como corolario de sus “Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal”, interesantes conclusiones y recomendaciones de solución para los problemas aquí descriptos.
- b) El Instituto de Federalismo de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, con sus interesantísimas publicaciones.

⁶³ En este sentido, la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas –FACPCE– ha motorizado con sus reclamos un freno a los abusos de los regímenes de percepción, que finalizaron con la RG (Com.Arb.) 4/2011, a posteriori de cumplimiento deficiente. Esta entidad habitualmente realiza pedidos y quejas –lamentablemente, muchas veces sin ser escuchados– a los Organismos del Convenio Multilateral para evitar muchos de los actuales problemas en tributación provincial.



en todo este tiempo, dejar que únicamente defiendan el federalismo fiscal los representantes de las jurisdicciones, no ha sido y no será suficiente.

De esta forma, los contribuyentes vulnerados en sus derechos sólo pueden recurrir a eternas y estériles vías judiciales que resultan inviables económicamente, buscando soluciones que llegan tardísimo o nunca. Por su parte, aunque el Art. 11° inc. d) asigna a la *CFI* la función de intervenir ante pedidos de contribuyentes o asociaciones, esta vía nunca ha sido un camino idóneo para resolver los problemas que se han descripto a lo largo de este trabajo.

Por lo tanto, **mi propuesta es que el Organismo Fiscal Federal del Art. 75 CN, además de cumplir el mandato de estar integrado por un representante de cada jurisdicción, PREVEA REPRESENTACIÓN DE LAS ENTIDADES QUE HE MENCIONADO.** Aunque el 6° párrafo del Art. 75 inc. 2° CN no autoriza expresamente esta solución, tampoco lo prohíbe. Aún en el caso de que se interprete que esta idea va en contra del espíritu de nuestra Carta Magna, mínimamente los representantes de la sociedad civil deberían tener participación sin voto pero con voz, y con la posibilidad cierta de presentar objeciones a legislaciones que vulneren lo acordado en la *LCF*.

Por otra parte, estoy de acuerdo que la CSJN tenga la última palabra en decisiones de la *CFI* en temas de federalismo fiscal, tal como contempla actualmente el procedimiento de la *LCF* en el Art. 12; no sin señalar que **el recurso ante el máximo tribunal debería establecer un tratamiento sumarísimo, ya que el interés colectivo en juego es –a mi juicio- enorme.**



VIII. PROPUESTA DE REDACCIÓN DEL ARTÍCULO RELATIVO AL IMPUESTO PROVINCIAL A LOS CONSUMOS EN LA FUTURA LEY DE COPARTICIPACIÓN

Art....- En lo que respecta a los **IMPUESTOS PROVINCIALES A LOS CONSUMOS**, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

A) RESPECTO AL DISEÑO DEL IMPUESTO

1. El hecho imponible estará constituido por el ejercicio habitual, **a título oneroso**, y en el ámbito de la jurisdicción, de actividades empresarias, incluso unipersonales, civiles o comerciales, profesiones, oficios, intermediaciones, y toda otra que reúna aquellos requisitos, **cualquiera sea la naturaleza del sujeto**, excluidas las realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

2. Se determinarán sobre la base de...⁶⁴

3. La imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes, **preferentemente en casos de contribuyentes de escaso interés fiscal**. Cualquiera sea el sistema escogido (cuota fija, impuestos mínimos, etc.) el mismo **no podrá ser aplicado a contribuyentes del Convenio Multilateral**.

4. No podrán gravarse las **exportaciones, tanto de bienes como de servicios**; pero sí las actividades conexas, como transporte, eslingaje, estibaje, depósito, y toda otra de similar naturaleza.

5. **Queda prohibido gravar de manera diferencial a los contribuyentes mediante pautas tales como la jurisdicción** donde se ubica su domicilio, explotación, establecimiento, radicación, jurisdicción sede, casa central, o donde se produjeron los bienes o productos, se ubiquen los empleados, etc.

6. Podrán gravarse las actividades cumplidas en establecimientos de utilidad nacional, en tanto la imposición no interfiera con el cumplimiento de aquellos fines.

⁶⁴ Como señalé en IV.2, quedará abierto por depender en gran medida del impuesto provincial a los consumos que se escoja.



7 En materia de **transporte** interjurisdiccional e **internacional**⁶⁵ la imposición se efectuará en la forma prevista en el Convenio Multilateral.

En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja -a condición de reciprocidad- que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto.

8. Para la determinación de la base imponible se computarán los...⁶⁶ devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:

a) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los...percibidos en el período.

*b) Aquellos **casos determinadas por los Códigos Fiscales** provinciales. A estos fines, se deberá contemplar las actividades⁶⁷ en las que existe una demora en la efectiva disposición de los fondos para hacer frente al impuesto.*

9. Los períodos fiscales serán mensuales.

B) RESPECTO A LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO.

1. No podrán exigirse ningún tipo de pagos a cuenta –cualquiera sea su denominación– por el traslado o transporte en todo el país de productos de ninguna especie.

Asimismo, no podrá exigirse la inscripción en el Impuesto en una determinada jurisdicción por el sólo hecho de trasladar o transportar productos dentro o fuera de la misma.

⁶⁵ Como he señalado en IV.6, sería deseable una aclaración en el texto del CM o resolución general interpretativa al respecto.

⁶⁶ Según el tributo provincial a los consumos que se establezca en oportunidad de sancionar la nueva LCF.

⁶⁷ Como he mencionado, sería deseable que las mismas sean listadas o sugeridas en una norma distinta a la LCF.



Las prohibiciones establecidas en los dos párrafos precedentes no comprende la posibilidad de exigir el debido respaldo documental de los bienes transportados; las jurisdicciones deberán procurar que la referida documentación sea única y unificada para todo el país.

2. Únicamente podrán designarse como Agentes de retención/percepción/recaudación a sujetos que tengan asiento territorial en la jurisdicción que les asigna dicha carga pública.

3. Se dispondrá en el seno de los Organismos del Convenio Multilateral –u acuerdo que lo sustituya en el futuro– un sistema unificado de retenciones/percepciones/recaudaciones para todos los contribuyentes del Impuesto, el que primordialmente deberá respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en dicho Convenio. El sistema deberá excluir automáticamente a los contribuyentes que presenten saldos a favor en determinadas jurisdicciones de continuar sufriendo pagos a cuenta del impuesto para las mismas.

El mecanismo de exclusión automática por saldos a favor también deberá aplicarse a los contribuyentes locales de las jurisdicciones.

Las jurisdicciones no podrán establecer otros regímenes de pagos a cuenta distintos al aquí previsto.

C) RESPECTO A LA APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL

*1. Los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar **la utilización de un sistema informático de liquidación unificado** y la uniformidad de las fechas de vencimiento.*

2. Las jurisdicciones provinciales continuarán aplicando las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los Fiscos adheridos.

*Asimismo, **se obligan a respetar los criterios y resoluciones generales interpretativas** emanadas de los Organismos de aplicación del citado Convenio.*



IX. CONCLUSIÓN

Al escribir este trabajo, se produjeron en mí dos sentimientos encontrados: por un lado, cierta desazón al pasar revista a todos los excesos de los fiscos provinciales –en su frenética carrera por recaudar– que he visto en mi experiencia profesional de los últimos años.

Por el otro, una sensación de que –por lo acontecido desde conocidos los fallos de fines de 2015 de la Corte Suprema hasta la actualidad– está en marcha un proceso que puede derivar en una situación superadora a la anterior; donde los Organismos recaudadores subnacionales dejen de recurrir a atropellos para conseguir los recursos necesarios para cumplir las funciones de los estados provinciales.

En ese marco, el resultado final me resulta altamente satisfactorio: el llegar como futuro graduado en Tributación a una propuesta fundamentada y estudiada –aunque sea de un único artículo– de una norma tan trascendental como la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, es un verdadero logro personal para mí.

Sin embargo, advierto que todo lo que pueda escribirse –y aún lo que finalmente pueda llegar a convertirse en ley– en esta materia puede terminar siendo “letra muerta”, **si no hay un fuerte compromiso de parte de todos los estamentos sociales y de los poderes del Estado** de defender a rajatabla el federalismo fiscal.

Es por esto que, aunque considere importantísima la correcta definición de las pautas contenidas en el artículo propuesto; también pienso que la llave del éxito de una futura Ley de Coparticipación Federal de Impuestos –por lo menos en lo tratado en este trabajo– es la **efectiva participación de la sociedad** (representada en este caso por colegios profesionales, casas de estudio, asociaciones de especialistas, etc.) en la elaboración y por sobre todo **en el control de que las obligaciones asumidas por los estados firmantes sean cumplidas.**



ANEXO I – ARTÍCULO 9° (PARTE PERTINENTE) LEY 23548/88 DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS

Art. 9 - La adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga:...

Inc. b)...

1. En lo que respecta a los impuestos provinciales a los consumos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

- Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

- Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al valor agregado -débito fiscal- e impuestos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles.

Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuesto, realizadas en el período fiscal que se liquida.

- En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes.

- Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza).

- Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad.

- En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el Convenio Multilateral a que se refiere el inciso d).

- En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble



imposición en la materia, de los que surja -a condición de reciprocidad- que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto.

- En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el decreto-ley 505/58 y sus modificaciones.

En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta.

- 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 aquélla.

- Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:

1) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el período.

2) En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley 21526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período.

3) En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a 12 (doce) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieren en cada período;

- Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales.

- Los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento.

...

d) que continuarán aplicando las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los Fiscos adheridos;



ANEXO II – ARTÍCULO 16° (PARTE PERTINENTE) DEL PROYECTO DE LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS ELABORADO POR LA COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS

1. *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos⁶⁸ deberá ajustarse a las siguientes características básicas:*

1.1. *El hecho imponible estará constituido por el ejercicio habitual, a título oneroso, y en el ámbito de la jurisdicción, de actividades empresarias, incluso unipersonales, civiles o comerciales, profesiones, oficios, intermediaciones, y toda otra que reúna aquellos requisitos, cualquiera sea la naturaleza del sujeto, excluidas las realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.*

1.2. *La base imponible estará constituida por los ingresos brutos totales del período, derivados del ejercicio de la actividad gravada.*

Aclárase que entre tales ingresos no podrán incluirse los importes respectivos de los gravámenes que se mencionan a continuación, en tanto se trate del contribuyente de derecho y que se encuentre debidamente inscripto como tal:

1.2.1. *Impuestos Internos, en la parte correspondiente al monto liquidado.*

1.2.2. *Impuesto al Valor Agregado, en la parte correspondiente al débito fiscal.*

1.2.3. *Impuesto a la Transferencia de Combustibles, en la parte correspondiente al monto liquidado respecto del ejercicio de la actividad de industrialización.*

En casos especiales la imposición podrá consistir en una suma fija en función de parámetros relevantes.

1.3. *No podrán gravarse las exportaciones, pero sí las actividades conexas, como transporte, eslingaje, estibaje, depósito, y toda otra de similar naturaleza.*

1.4. *Podrán gravarse las actividades cumplidas en establecimientos de utilidad nacional, en tanto la imposición no interfiera con el cumplimiento de aquellos fines⁶⁹*

⁶⁸ Este dispositivo queda supeditado a la evolución de los compromisos asumidos por las provincias por el acto declarativo primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12.8.93, en cuanto a la supresión total o parcial de este tributo.

⁶⁹ Se reformula el enunciado, eliminando las ejemplificaciones, en armonía con lo dispuesto por el art. 75 inc. 30 de la Constitución Nacional.



1.5. *En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el Convenio Multilateral.*

No podrá aplicarse el impuesto en los casos de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja, a condición de reciprocidad, que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas.

1.6. *Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquélla.*

1.7. *Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, por lo menos, con las siguientes excepciones:*

1.7.1. *En el caso de contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el período.*

1.7.2.. *En el caso de entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley 21.526 y modificatorias, se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período.*

1.7.3.. *En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de los vencimientos operados en cada período.*

1.8. *Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, por lo menos, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral, serán por períodos mensuales.*

1.9. *Los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, pagarán el impuesto de todas las jurisdicciones en que actúan en una única sede, para lo cual las jurisdicciones adheridas, en el ámbito de las Comisiones Arbitral y Plenaria, concertarán la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento.*

2. *En lo que respecta al Impuesto de Sellos⁷⁰ recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados entre presentes, sobre contratos a título oneroso formalizados*

⁷⁰ *Este dispositivo queda supeditado a la evolución de los compromisos asumidos por las provincias por el acto declarativo primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12.8.93, en cuanto a la supresión total o parcial de este tributo.*



entre ausentes y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526.

Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en el primer supuesto 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 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 aún en establecimientos de utilidad nacional, en tanto la imposición no interfiera con el cumplimiento de aquellos fines.

Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplirse en otra u otras, los fiscos incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.

c) Que continuarán aplicando las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste que se adopten por la unanimidad de los fiscos adheridos.



**ANEXO III – CONSENSO FISCAL FIRMADO EL 16/11/2017 POR EL PRESIDENTE DE LA NACIÓN Y
LOS GOBERNADORES PROVINCIALES (PARTE PERTINENTE)**

III COMPROMISOS ASUMIDOS POR LAS PROVINCIAS Y LA CABA

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

Impuesto sobre los Ingresos Brutos

- a) Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien.*
- b) Desgravar inmediatamente los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes, excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios.*
- c) Desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.*
- d) Establecer exenciones y aplicar alícuotas del impuesto no superiores a las que para cada actividad y período se detallan en el Anexo I de este Consenso.*
- e) Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.*
- f) Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 (seis) meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.*

ANEXO I Alícuotas IIBB					
Actividad(1)	2018	2019	2020	2021	2022
<i>Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura</i>	<i>1,50%</i>	<i>0,75%</i>	<i>exento</i>	<i>exento</i>	<i>exento</i>
<i>Pesca</i>	<i>1,50%</i>	<i>0,75%</i>	<i>exento</i>	<i>exento</i>	<i>exento</i>



Explotación de Minas y Canteras	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Industria Manufacturera(2)	2,00%	1,50%	1,00%	0,50%	exento
- Industria Papelera	7,00%	6,00%	5,00%	4,00%	3,00%
Electricidad gas y Agua(2)	5,00%	3,75%	2,50%	1,25%	exento
Construcción	3,00%	2,50%	2,00%	2,00%	2,00%
Comercio Mayorista. Minorista y Reparaciones	sin máximo	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Hoteles y Restaurantes	5,00%	4,50%	4,00%	4,00%	4,00%
Transporte	3,00%	2,00%	1,00%	exento	exento
Comunicaciones	5,00%	4,00%	3,00%	3,00%	3,00%
- Telefonía Celular	7,00%	6,50%	6,00%	5,50%	5,00%
Intermediación Financiera	sin máximo	5,50%	5,00%	5,00%	5,00%
- Servicios Financieros(3)	sin máximo	7,00%	6,00%	5,00%	5,00%
- Créditos Hipotecarios	exento	exento	exento	exento	exento
Actividades Inmobiliarias, Empresariales y de Alquiler	6,00%	5,00%	4,00%	4,00%	4,00%



Servicios Sociales y de Salud	5,00%	4,75%	4,50%	4,25%	4,00%
-------------------------------	-------	-------	-------	-------	-------

(1) No están alcanzadas por estos topes las actividades relacionadas con el juego, el tabaco y las bebidas alcohólicas, ni la venta

No podrán incrementarse las alícuotas vigentes al 30/10/17 para las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, incluidas las actividades de refinería con expendio al público, las cuales quedarán exceptuadas del cumplimiento del cronograma de alícuotas máximas

(2) Máximo 4% para residenciales.

(3) Máximo 7% para consumidores finales.



BIBLIOGRAFÍA BÁSICA CONSULTADA:

- ✚ ALTHABE, Mario E., “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, LA LEY, 4ª Edición, 2010.
- ✚ BULIT GOÑI, Enrique G., “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Ediciones Depalma, 2ª edición ampliada y actualizada, 1997.
- ✚ CARANTA, Martín R., “Impuesto sobre los Ingresos Brutos: un enfoque integral”, Editorial Errepar, 1ª. Ed., 2015.
- ✚ DI MASCIO, Miguel (presidente del grupo de trabajo) y otros; documento del CPCE CABA, “Impacto e implicancias de una eventual sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un IVA Provincial”.
- ✚ ESPECHE Sebastián, “Curso de derecho financiero”, 1ª edición, Editorial ERREIUS, 2016.
- ✚ FRIGERIO, Rogelio, “Federalismo y Desarrollo Nacional”, EDICON, 1ª edición, 2014.
- ✚ HAUQUE, Sergio Miguel, “Los trabajos de Hércules en el siglo XXI. Labores previas para la distribución de los recursos públicos”, Ediciones UNL, 1ª. Edición, 2012