

*CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)<sup>1</sup>*

**ÁREA TRIBUTARIA Y PREVISIONAL**

**“ARMONIZACIÓN HORIZONTAL DE LAS POTESTADES  
TRIBUTARIAS LOCALES.  
PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DEL CONVENIO  
MULTILATERAL. REDEFINICIÓN”.**

**Autores:**

Dra. Ana Karina Januszewski

Dr. Jorge Hernán Arosteguy

Dr. Pedro Livio Díaz Yocca

---

<sup>1</sup> Año 2024 -  
Directora General del CECyT: Dra. Carmen Verón  
Director/a del Área Tributaria y Previsional: Dr. Germán López Toussaint  
Consejo Asesor del Área Tributaria y Previsional: Dra Silvia Catinot  
Autores - Período del mandato: 1º/07/2021- 30/06/2023 - Plan de Trabajo: 2022  
Autorización CECyT: 2/11/2024  
Aprobación MD: 12/11/2024

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS**

**(C.E.C.y T.)**

**ÁREA TRIBUTARIA**

**Tema:**

*“Armonización horizontal de las potestades tributarias locales.  
Problemas en la Aplicación del Convenio Multilateral. Redefinición”.*

**Investigadores:**

**Dra. (C.P.) Ana Karina Januszewski**

**Dr. (C.P.) Jorge Hernán Arosteguy**

**Dr. (C.P.) Pedro Livio Díaz Yocca**

**Director:**

**Dr. (C.P.) Germán A. López Toussaint**

## **INDICE**

ABSTRACT.....	3
A – INTRODUCCION A LA INVESTIGACION.....	4
B – LA IMPORTANCIA DEL TEMA ELEGIDO.....	5
C – ANTECEDENTES, PLANTEO DEL PROBLEMA E HIPOTESIS.....	8
D – METODO DE LA INVESTIGACION.....	11
E – DESARROLLO DE LA INVESTIGACION.....	12
I – Los organismos de aplicación del régimen de Convenio Multilateral.....	12
II- Falta de identidad objetiva en las resoluciones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria.....	14
III- Interpretaciones diferentes.....	19
IV- Propuestas concretas para eliminar y/o reemplazar el Convenio Multilateral	21
V- Análisis del procesamiento seguido por el organismo en las modificaciones al texto de Convenio Multilateral del 18/08/77.....	22
a) Reforma de mayo de 1979.....	23
b) Reforma de octubre de 1979.....	24
c) Sustitución del Convenio Multilateral del 18/08/77 (septiembre de 1988)	25
d) Reforma de noviembre de 2017 (no vigente) .....	26
VI- El tránsito hacia un nuevo texto del Convenio Multilateral.....	29
F – PROPUESTAS DE NUESTRA INVESTIGACION.....	30
G – BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	36

## **Abstract**

The Multilateral Agreement regulations is the most important tool in our federal scheme to avoid the multiple horizontal impositions in the taxes on the Gross Income. Nevertheless, as de the years passed we could notice that de results of its use have been undesirable.

This empirical remark has promoted people to confront this technical scientific analisis to figure out the reasons of the divergence, which are observed among the searched results that have been archived because of the Multilateral Agreement and the ancient in force. It has been conceived for another reality in the development of activities in the different technological surroundings. This is a factor that get the bottom of problems.

Just analize, with a crucial point of view, the way in which the Instruction Organisms have accomplished its function. After the workshop, a list of suggestions have been done to improve the present situation.

## **Resumen**

El Régimen del Convenio Multilateral es en nuestro esquema federal una herramienta de fundamental importancia para evitar la múltiple imposición horizontal en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sin embargo, a lo largo de los años hemos podido apreciar que los resultados de su aplicación no han venido siendo los deseables.

Esta observación empírica nos ha impulsado a encarar este análisis técnico científico, con miras a desentrañar las causas de la divergencia que se observan entre los resultados buscados y logrados por la aplicación del Convenio Multilateral, entre las cuales se encuentran lo vetusto del texto vigente, concebido para otra realidad del desarrollo de actividades, en otro entorno tecnológico, siendo un factor que profundiza los problemas la brevedad de su extensión. Analizamos con enfoque crítico el modo en que han cumplido sus roles los Organismos de Aplicación, en ejercicio de sus distintas funciones, resultando del trabajo realizado una serie de propuestas con miras a la mejora de la situación actualmente existente.

**JEL: H71; H77; K34;**

**Palabras clave: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Armonización horizontal, Convenio Multilateral.**

## **A- INTRODUCCIÓN A LA INVESTIGACIÓN**

El Régimen de Convenio Multilateral del 18/08/77 está próximo a sus cuatro décadas y media de existencia y aplicación ininterrumpida en nuestro país. Durante todo este tiempo viene siendo la herramienta válida a los efectos de distribuir los ingresos obtenidos por contribuyentes que han desarrollado actividades en más de una jurisdicción, en el marco de un proceso único, económicamente inseparable. Y esta afirmación, sencilla en apariencias, engloba una gran cantidad de complejidades, producto de los alcances de la expresión “desarrollo de actividades”, piedra angular en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y, por ende, cimiento central del Régimen de Convenio Multilateral. Como veremos a lo largo del presente trabajo, la riqueza técnica con que debe abordarse tan relevante cuestión deriva justamente de la compleja naturaleza del núcleo central de la misma.

Siendo que desarrollo de actividad es un concepto amplio, que incluye no solo vender bienes, realizar locaciones o prestaciones de servicios, sino también comprar, almacenar, fabricar, transportar, entre muchas otras acciones que podrían ser enumeradas, resulta que, en el texto vigente, y fruto de un entendimiento casi generalizado<sup>2</sup>, los ingresos obtenidos por el contribuyente son distribuidos entre las distintas jurisdicciones en las que desarrolló actividades, considerando una fórmula que considera en un 50% a los ingresos y en un 50% a los gastos, lo cual aparece como equitativo si hacemos una consideramos la existencia de distintos perfiles de jurisdicciones,

---

<sup>2</sup> No hemos encontrado doctrina alguna que cuestione a la fórmula para atribuir los ingresos y captar el despliegue exacto que hace el contribuyente en cada jurisdicción. Tampoco el texto aprobado en Córdoba contenía un cambio en este aspecto.

algunas de ellas con una característica marcada como productoras y otras con una característica más cercana o predominante en cuanto a lo que a la etapa de comercialización se refiere.<sup>3</sup>

Resulta también significativo destacar que de la inalterabilidad del texto vigente del Convenio Multilateral<sup>4</sup>, surge que el mismo ha quedado muy distante de las actuales realidades económicas, configuradas por situaciones de la vida comercial y empresaria radicalmente distintas de las que se manifestaban casi nueve lustros atrás, con lo cual existe una realidad de la cotidianeidad de hoy que no ha sido tenida en cuenta en su momento, con el condimento adicional de que la realidad actual muestra una creciente velocidad de cambio, lo cual exige agilidad a todos los sectores involucrados en la vida económica de la Nación, incluidos los Organismos con competencia en materia fiscal.

## **B- LA IMPORTANCIA DEL TEMA ELEGIDO**

La elección del presente tema se relaciona con que el mismo es una pieza importante en el marco del Federalismo adoptado por nuestra Nación. Y dicho Federalismo se encuentra sustentado por diversos pilares, a los que podríamos exponer en tres órdenes distintos:

- Por un lado, uno de orden geográfico, atento a que los países con extensiones significativas suelen adoptar el esquema federal, quedando los unitarismos para países con territorios de extensión más acotada
- En segundo lugar, encontramos un motivo de orden histórico político, pues nuestra República Argentina es la resultante de la unión de provincias preexistentes a la misma

---

<sup>3</sup> Tomado de ERREPAR-ConvenioMultilateral-10-05-07%20(3).pdf

<sup>4</sup> Debido a la necesidad de unanimidad para una reforma, modificación o puesta en vigencia según el art. 34 del CM y Art. 9, inc. d) de la ley 23.548.

- En tercer lugar, y, en parte, consecuencia de los anteriores, encontramos que el Federalismo se encuentra consagrado en nuestra Constitución Nacional

En decir del Dr. Enrique Bulit Goñi<sup>5</sup>, respecto a la forma Federal de nuestra República,

“Dos artículos de la Constitución Nacional dan acabada cuenta de esta necesidad: el art 1, al disponer que “La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución”, y el artículo 104<sup>6</sup> “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal”

Asimismo, al adentrarse en la parte tributaria, destaca el Dr. Bulit Goñi que:

“La Constitución Nacional dedica dos normas específicas para definir las competencias tributarias que se atribuyen al Estado federal, los artículos 4 y 67<sup>7</sup>, en sus incs. 1 y 2, sentando también el principio general ya recordado por el art 104, según el cual las provincias conservan todo el poder no delegado a aquél por esta Constitución”

Así pues, en ese marco hemos enfocado nuestra investigación a cuestiones vinculadas al Convenio Multilateral, el cual forma parte integrante del federalismo de concertación<sup>8</sup> (Frías, 1980), siendo piedra angular del mecanismo de coordinación horizontal de potestades tributarias. Recordemos que en el marco del régimen federal de gobierno que rige en nuestro país contamos además con otra relevante herramienta, con miras a lograr la coordinación vertical, que es la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, la cual:

---

<sup>5</sup> Extraído de su obra “Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992

<sup>6</sup> Refiere al actual artículo 121, atento a que la obra del Dr. Bulit Goñi es anterior a la última reforma constitucional.

<sup>7</sup> Actual artículo 75, por los motivos precitados.

<sup>8</sup> Pedro J. Frías coloca al “federalismo preceptivo” frente al “federalismo de negociación” auspiciando el desarrollo de la concertación. El federalismo no es estático, sino contractual: se acuerda entre Nación y las provincias, o entre las provincias entre sí, se desarrollan políticas intercomunales, la gestión es marcadamente intergubernamental.

“...vincula a la Nación y las provincias, para disciplinar el ejercicio de sus respectivas atribuciones, especialmente en el amplio campo en el cual son concurrentes y para evitar superposiciones impositivas”<sup>9</sup>.

Así pues, en el marco de la coordinación horizontal referida, el Convenio Multilateral, en su carácter de acuerdo celebrado entre jurisdicciones con potestades propias que se auto limitan en el marco de la Constitución Nacional, presenta una riqueza de situaciones que moviliza nuestra investigación con el eje puesto en dos puntos esenciales:

1. Determinar de qué modo debe aplicarse el texto vigente en el actual contexto de desarrollo de actividades económicas
2. Dejar sentado que pilares debería contener una hipotética reforma o reemplazo del texto actualmente vigente, primordial, aunque no exclusivamente, con miras a receptar el referido nuevo contexto de desarrollo de actividades económicas.

Es de destacar que, entre los motivos que sustentan la necesidad de dar previsibilidad a la aplicación de las pautas del Convenio Multilateral, figura un hecho que surge reiteradamente en la realidad: las inspecciones y fiscalizaciones llevadas a cabo por las distintas jurisdicciones, respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de contribuyentes de Convenio Multilateral suelen presentar como principal punto de discordia y, consecuentemente, de generador de diferencias en favor del fisco, ajustes en la aplicación del citado régimen, no por errores en la aplicación del mismo, sino por la existencia de numerosos criterios de mayor o menor valía técnica que conviven, con lo cual resulta, como daño colateral de ello, que dentro del derrotero profesional, el asesoramiento tributario vinculado con el CM, es incomprendido por los empresarios a los cuales, cuando se les

---

<sup>9</sup> Bulit Goñi, obra precitada



informa de un ajuste de alguna jurisdicción, cuestionan el accionar de los colegas involucrados sin poder comprender la arbitrariedad y falta de lógica de las decisiones de los Fiscos y Organismos de Aplicación a las que se encuentran sujetos.

En el marco de tantas controversias, debemos resaltar que, mientras no existen objeciones doctrinarias a que desde lo teórico la atribución de los ingresos de un contribuyentes se repartan aplicando un coeficiente unificado en el que confluyen en partes iguales los ingresos y gastos, resulta sugestivo observar cómo los cuerpos de inspectores fiscales de las jurisdicciones se abalanzan en forma inusitada para ajustar coeficiente a su favor y, en otros casos, controvirtiendo la aplicación de régimen general o de algún régimen especial.

Por otra parte, es dable observar que el mayor porcentaje de los casos<sup>10</sup>, las inspecciones tienen como protagonista a un contribuyente con sede en otra jurisdicción a la que verifica la atribución de ingresos, lo cual suma complejidad al asunto.

### **C- ANTECEDENTES, PLANTEO DEL PROBLEMA E HIPÓTESIS**

Sobre el tema de nuestra investigación existen estudios que lo analizaron y también hay otros que abordaron al mismo en forma tangencial.

Por ejemplo, Halley Cabrera y Karaben (2010)<sup>11</sup> nos aportan que es muy clara la insuficiencia de la normativa del Convenio Multilateral para lograr la armonización que pretende alcanzar, sobre todo porque derivado de ello, las resoluciones sobre casos concretos emanadas de

---

<sup>10</sup> Las excepciones provienen de CABA y Pcia. de Buenos Aires en atención a que concentran casi el 50% de los establecimientos industriales del país y también de los puestos de trabajo vinculados a los mismos (tomado de <https://sites.google.com/site/orgindustrialcomplementaria/localizacion-de-industrias>)

<sup>11</sup> Karaben, Raúl E, Halley Cabrera, Luis M, El Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Editorial Errepar, Primera Edición, 2011

los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen una imprevisión total en su desenlace que contribuye a una sensación de inseguridad jurídico-tributaria.

Otros trabajos refieren como una anarquía tributaria a la situación generada por los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral y sostienen la necesidad de interpretaciones ciertas para los casos generales, para lo cual debe privilegiarse el principio de simplicidad y certeza para la asignación de los ingresos y gastos. La distribución de los ingresos es solo una parte de la ecuación para obtener el coeficiente unificado, es decir que la asignación de los gastos incurridos tiene una relevancia similar e implican un importante reconocimiento a la jurisdicción en que se fabrica u obtiene el producto o servicio objeto de la comercialización (Guillermón, 2010)

En una clara posición de defensa de la práctica profesional, fue la misma FACPCE la que transmitió a las autoridades de la CA<sup>12</sup> la necesidad de unificar criterios y procedimientos entre los diferentes fiscos referidos a los sistemas de retención y percepción, atribución de ingresos y gastos, etc., a fin de avanzar en una mayor seguridad jurídica y facilitar el ejercicio profesional. Por último, se acordó que la Mesa Directiva de la FACPCE le acercará periódicamente a la Comisión Arbitral las inquietudes profesionales sobre temas interpretativos y sistémicos que se relacionen con la aplicación del CM, como así también las inquietudes profesionales que se den con los criterios de los Fiscos adheridos al CM, sobre la atribución de ingresos y gastos a cada jurisdicción, sobre los múltiples Regímenes de Recaudación, sobre el tratamiento de los saldos a favor, etc.<sup>13</sup>

Ámbito Financiero<sup>14</sup> se hizo eco de la reunión en total consonancia con el eje central planteado por FACPCE que, en este tema puntual, fue la defensa del trabajo de los colegas

---

<sup>12</sup> Reunión de fecha 07/04/17

<sup>13</sup> Tomado de la página web de FACPCE

<sup>14</sup> Edición impresa del 11 de abril de 2017, disponible on line <https://www.ambito.com/edicion-impresa/contadores-preocupados-el-convenio-multilateral-n3978873>

matriculados en los 24 consejos profesionales. El título de la nota lo dice todo: “Contadores preocupados por el Convenio Multilateral”.

También hay quienes plantean que la actualidad de las decisiones de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral exacerba diferencias adicionales a las ya existentes entre grandes empresas y PYME, a saber:

- a) las PYME rehúyen a los litigios con el fisco aún con sólidos elementos a su favor;
- b) existen una clara asimetría en el acceso a asesoramiento profesional idóneo, y;
- c) desventaja del estudio profesional pequeño y mediano ante los sistemas tributarios engorrosos (Dragunsky, 2010)

También fue tema constante en Simposios, Congresos y Jornadas Tributarias, tanto de la FACPCE como del CPCECABA y el CGCE. Ésta última institución, desde el año 1976 pone en evidencia la dificultad de armonizar los objetivos fiscales entre los diferentes niveles de gobierno, como los conflictos que se generan entre los propios Fiscos u Organismos de Aplicación por la utilización de criterios contradictorios en lo concerniente a la aplicación de las normas vinculadas al Convenio Multilateral, como así también de las normas propias de cada jurisdicción, que alteran los principios de distribución de base imponible establecidos en el referido acuerdo interjurisdiccional.

Así pues, la hipótesis a cuya comprobación nos enfocamos, munidos de las herramientas del razonamiento lógico, es que la conjunción de la inalterabilidad del breve y añejo texto del Convenio Multilateral con los drásticos cambios en las modalidades de desenvolvimiento de las actividades en el actual contexto de desarrollo tecnológico, sumado a las imperiosas necesidades recaudatorias de las jurisdicciones, en un contexto dominado por la notoria deficiencia jurídica de las normativas de alcance general dictadas por la Comisión Arbitral, como así también en los pronunciamientos

en casos concretos, son fuente de justificación de los múltiples conflictos en la coordinación horizontal referida al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

#### **D- MÉTODO DE INVESTIGACIÓN**

Teniendo en cuenta el marco científico en que se desarrolla la investigación, que es el de la economía/finanzas públicas/derecho tributario, resulta que la misma se ha realizado en el ámbito del conocimiento de las ciencias sociales. Por tanto, el método pertinente para su abordaje fue el hipotético – deductivo.

Con el método deductivo hemos partido de información conocida del Convenio Multilateral, de sus organismos de aplicación, de sus muchos y variados problemas operativos, de sus procedimientos, etc. hasta poder describir los resultados.

Este método nos obligó a combinar la reflexión racional sobre las normativas, los institutos tributarios, interpretaciones jurídicas, los conceptos del derecho civil y comercial involucrados en la atribución de ingresos, con la observación de la realidad que viven los contribuyentes tras más de 4 décadas de conflictos generados, entre otros factores, por la inalterabilidad de la norma base.

Todas las cuestiones materia de investigación que planteamos en nuestro trabajo fueron analizadas cualitativamente, ya que los métodos cuantitativos no son aplicables. En todo el análisis se necesita información detallada y, por lo tanto, los resultados necesarios son descriptivos y en ninguna situación predictivos.

Por último, en nuestra investigación hemos construido y proyectado una redefinición de las cuestiones conflictivas en el Convenio Multilateral.

## **E- DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN**

### **I- Los organismos de aplicación del régimen de convenio multilateral**

A efectos de viabilizar la aplicación del Convenio Multilateral, su propio texto prevé la existencia de dos Organismos de Aplicación, con funciones diversas y complementarias; estos Organismos son:

- a) La Comisión Arbitral, compuesta por un presidente, vicepresidente y siete vocales. Dos jurisdicciones tienen presencia permanente (Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires) y cinco vocales representan a cada una de las 5 zonas en las que se dividió el país: centro, noreste, noroeste, cuyo y patagónica. Cada una de esas zonas contará con un representante originario de una de las provincias que la conforman, el cual tendrá una duración en el cargo de dos años, También formará parte de la Comisión Arbitral un representante de aquellas jurisdicciones que no siendo parte en la composición del momento de que se trate, tienen cuestiones en las que sean parte;<sup>15</sup>
- b) Una Comisión Plenaria, compuesta por un representante de cada una de las 24 jurisdicciones adheridas.

La Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria emiten Resoluciones de dos tipos bien diferenciados:

- I) Por un lado, la Comisión Arbitral emitirá Resoluciones en el marco de casos concretos previstos en el art. 24, inc. b), mientras que la Comisión Plenaria actuará, cuando así se la convoque, en los recursos de apelación que al respecto se interpongan.

---

<sup>15</sup> No solo se refiere a casos concretos

II) Por otro lado, la Comisión Arbitral dictará Resoluciones Generales interpretativas, en los términos del art. 24, inc. a), respecto a las cuales cabe la misma vía recursiva indicada en el apartado anterior ante la Comisión Plenaria.

Un caso concreto puede ser sometido a consideración de Comisión Arbitral cuando verse sobre cuestiones relativas a la aplicación del Régimen de Convenio Multilateral, lo cual nos lleva a realizar una advertencia: esta expresión no es sinónimo de que se encuentre involucrado un contribuyente de Convenio Multilateral, pues puede encontrarse involucrado un contribuyente de Convenio Multilateral, pero la determinación en cuestión puede versar sobre cuestiones que no involucren la aplicación del Régimen por tratarse de diferencias de alícuota o por diferencias de total de ingresos país del contribuyente, cuestiones en las que no se está discutiendo la aplicación del Convenio Multilateral. Simétricamente, puede ocurrir que sea sometido como caso concreto ante la Comisión Arbitral una determinación referida a un contribuyente que pretende ser local de alguna jurisdicción, mientras que un Fisco de otra considera que también desarrolla actividades en la suya, con lo cual dicha controversia involucra materia susceptible de tratamiento por la Comisión Arbitral.

Asimismo, el Convenio Multilateral tiene sus propias normas procesales que la rigen, siendo de aplicación supletoria el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Si bien las decisiones de la Comisión Arbitral pueden ser revisadas por la Comisión Plenaria<sup>16</sup>, a solicitud de cualquiera de las partes, una vez resuelto el caso concreto por esta última su decisión resulta de cumplimiento obligatorio para las jurisdicciones intervinientes, no así para el contribuyente.

---

<sup>16</sup> Art. 17, inc. e).

En los casos en que el contribuyente decide apelar las decisiones de la Comisión Plenaria en sede judicial local, el agotamiento de la vía administrativa se transforma en un requisito procesal previo que decide la admisibilidad del recurso en ese ámbito.

## **II- Falta de identidad objetiva en las resoluciones de la comisión arbitral y de la comisión plenaria**

De la lectura de las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria referidas a los casos concretos que se resuelven en sus respectivos senos, no surge con claridad el análisis previo que debería realizarse respecto de las cuestiones de hecho o de derecho que se plantean, de las pruebas que las partes aportan al caso, del análisis de los distintos medios probatorios aportados, como así tampoco respecto de las medidas para mejor proveer que tales organismos pueden ejercer, para llegar al dictado de una resolución, sin que ello resulte una conveniencia para obtener un beneficio para alguna jurisdicción.

La identidad objetiva en el contexto del procedimiento determinativo y de apelación ante los organismos de control del Convenio Multilateral significa que las partes deben realizar todos los esfuerzos necesarios para llegar a determinar cuál es la base imponible aplicable a cada jurisdicción.

Surge entonces que les corresponde a ambos órganos llegar a la búsqueda de la “verdad material de los hechos”, como concepto de “verdad objetiva”. La misma surgirá del rol de impartir justicia a través de una decisión fundada en los hechos y en el derecho.

Por tal motivo, los órganos del Convenio Multilateral deben agotar los esfuerzos con los medios que están a su alcance para dictar resoluciones de carácter objetivo.

En los últimos tiempos, la Comisión Arbitral viene desarrollando nuevos criterios de interpretación. El mundo evoluciona, las formas de relacionarse también, pero es importante

mantener un criterio y dar seguridad jurídica a las relaciones. Esto no debe implicar dudas para el contribuyente que venía utilizando un criterio convalidado por la doctrina y jurisprudencia y ahora evoluciona en otros conceptos que realmente traen incertidumbre.

Un claro ejemplo fue el caso “Carnes Hereford S.A. c/Provincia de Misiones”, en donde tanto la Comisión Arbitral como Plenaria entendieron que los gastos y comisiones por depósitos efectuados por los clientes en una sucursal de un banco en la provincia de Misiones, le dan sustento territorial y atribuyen el ingreso a dicha provincia.

La firma desarrollaba la actividad para la cual contaba con un establecimiento industrial ubicado en la ciudad de Rosario, provincia de Santa Fe. Destacó que, por un error, realizó pagos en la provincia de Misiones, pero no se inscribió en esa provincia, y que jamás realizó actividades comerciales con sustento territorial en dicha jurisdicción, pues nunca incurrió en gasto alguno; los escasos clientes domiciliados en la jurisdicción de Misiones siempre retiran los productos que adquieren, en la ciudad de Rosario, haciéndose cargo de todos los costos y riesgos de transporte hasta su destino final.

La contribuyente expresó que no existieron de su parte gastos bancarios, debido a que no es titular de ninguna cuenta bancaria abierta en sucursales radicadas en Misiones, en función de la cual un banco pudiera cobrarle gastos de mantenimiento de cuenta o de cualquier otra naturaleza; en el caso de que un cliente efectuara depósitos en sucursales de Misiones o transfiriera fondos desde allí, ello no debiera implicar que la empresa haya incurrido en gastos en ese territorio; en todo caso, quien corre con los gastos de efectuar esa transferencia o depósito es el cliente local.

En cambio, para la provincia de Misiones, no le resultaba acertado que la operatoria que realizan sus clientes para el pago de los productos no le genere ningún gasto o que el mismo sea soportado por el cliente, ya que de las actuaciones surgió que el contribuyente contrataba y operaba a través de un banco con sucursales en distintos lugares del país con la finalidad de poder receptor



pagos por parte de sus clientes, hecho éste vinculado a su actividad. El Fisco provincial niega que dicho gasto deba ser atribuido al lugar en que el contribuyente tiene abierta la cuenta, ya que ello prescinde de la realidad económica. En cuanto al impuesto a los créditos y débitos (Ley N° 25.413), el Fisco le ha atribuido el “carácter de gasto, otorgante de sustento territorial en los términos del art.1º, in fine, del C.M.”.

Los argumentos esgrimidos por la Comisión Arbitral para resolver el conflicto sorprenden realmente, por cuanto afirmó lo siguiente:

*“De los resúmenes de cuenta obrantes en el expediente surge que los depósitos hechos por los compradores de Misiones generan comisiones bancarias que se debitan en la cuenta corriente de Carne Hereford y, especialmente, aunque la empresa haya abierto esa cuenta en otro lugar, el débito se produce en la sucursal 070 de la Ciudad de Posadas, Provincia de Misiones.*

*Que el cobro por parte del Banco de una comisión, por el depósito en efectivo efectuado por el comprador en esa jurisdicción, implica la realización de un gasto que debe ser atribuido al lugar donde se presta el servicio, es decir, en el domicilio del banco ubicado en Misiones. No se observa que esta comisión la soporte el comprador; ni en el lugar donde tiene abierta la cuenta el vendedor.*

*Que siendo así, es aplicable el art. 4º del CM cuando dice que un gasto será considerado como efectivamente soportado en una jurisdicción cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle, aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. También cobra plena vigencia el principio de la realidad económica previsto en el art. 27 del Convenio”.*

Ya a instancia de la Comisión Plenaria, la contribuyente en su apelación criticó con buen tino la resolución impugnada; dice que para su giro comercial, utilizaba una cuenta corriente abierta

en una sucursal del Banco de Galicia radicada en la Ciudad de Buenos Aires, y los clientes al adquirir sus productos, cualquiera sea el lugar de su domicilio, le abonan por entrega de cheque en la Administración o Sede, transferencia electrónica (vía internet) o depósito de cheque o efectivo en la cuenta corriente de Carnes Hereford S.A., operación ésta última que puede hacerse en cualquier sucursal de dicho banco.

A esta afirmación la Comisión plenaria responde:

*“Que no quedan dudas del cobro efectuado por la entidad bancaria a su cliente por la prestación de servicios en otras sucursales del mismo banco, sin que resulte trascendente a los fines del Convenio Multilateral que la empresa haya abierto esa cuenta en la Ciudad de Buenos Aires, pues la razón de ser de estas comisiones es el servicio prestado en una sucursal del banco distinta a aquella donde se ha abierto la cuenta, siendo estos gastos atribuibles al lugar donde se prestó efectivamente cada servicio”.*

Por lo tanto, ¿para cada cliente que le efectúe un depósito bancario habría que asignarle el ingreso a la provincia del domicilio del adquirente? ¿Aunque el domicilio de donde se esté efectuando sea la administración y luego la utilización efectiva del bien se efectúe en otra jurisdicción?

La otra crítica que la contribuyente formula en su defensa es que la Comisión Arbitral comete un error al considerar que el costo del referido impuesto sobre créditos y débitos bancarios es soportado por la firma en Misiones, por la sencilla razón de que dicho impuesto le impacta al producirse la acreditación en su cuenta radicada en la Ciudad de Buenos Aires, de los fondos que le abonan.

A este agravio, la Comisión Plenaria argumenta que “se le ha atribuido el carácter de gastos al impuesto sobre los débitos y créditos observándose que el cliente realiza sus pagos en la

sucursal bancaria radicada en la Provincia de Misiones, por lo que es allí donde efectivamente fue soportado el gasto y por lo tanto el mismo es atraído a dicha jurisdicción por imperio de los arts. 4 y 27 del CM, aun cuando el débito tenga lugar en la sede donde se efectuó la apertura de la cuenta, pues los egresos que le significan a la empresa las operaciones bancarias son atribuibles al lugar donde se originaron las mismas”.

No se comparte tampoco esta conclusión a la que arriba la Comisión Plenaria, por cuanto también significaría entonces que por el cargo del impuesto sobre los ingresos brutos que un contribuyente tuviera para cada una de las operaciones en las cuales no se pudiera verificar otro gasto que este, ¿otorgaría sustento territorial a la sucursal bancaria donde se encuentren los distintos clientes? ¿y si el cliente tiene la cuenta bancaria radicada en una jurisdicción distinta a su domicilio?

Vemos entonces que, en función a los casos planteados, en las operaciones consideradas “entre ausentes” para la atribución del ingreso al domicilio del adquirente, habría que considerar gastos que realmente hagan al ejercicio de una actividad económica desarrollada en la jurisdicción del comprador, y no torcer la balanza para favorecer a la misma sosteniéndolo con argumentos tan endeble como el caso anteriormente planteado.

Ya que si bien los casos comentados hacen referencia al artículo 4° del Convenio, el último párrafo se refiere a “los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlos mediante estimación razonablemente fundada”, por lo tanto, si son gastos de escasa significación se debe neutralizar, es decir, asumir que no existieron. En consecuencia, ¿cómo este gasto podría ser considerado para atribuir el ingreso a la jurisdicción donde se efectúa?

### **III- Interpretaciones diferentes**

Tampoco podemos olvidar los cambios de criterio del organismo ante casos concretos respecto de un mismo caso. Esto atenta ciertamente respecto de la seguridad jurídica. Como ejemplo mencionamos considerar o no como gasto a las cargas sociales. En el año 2008, la CA entendió que tales contribuciones participan de la naturaleza tributaria, en cuyo caso se tornarían gastos no computables del inciso d) del artículo 3° del CM<sup>17</sup>. Dos años después, y un poco presionada por Fiscos provinciales, revisó la interpretación y entendió que las cargas sociales, como los sueldos, también constituyen un parámetro válido para la medición de la actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo que debe interpretarse con alcance general que las mismas resultan ser un gasto computable<sup>18</sup>.

No obstante lo comentado, resulta entendible la dificultad que se le presenta a los órganos de interpretación del CM, de poder aunar criterios que recepte las expectativas de todos los Fiscos provinciales. Las últimas dictadas, tienen que ver con temas que hacen a la preocupación de cómo considerar los ingresos, cuando el mundo ya no se mueve por operaciones presenciales, sino que se tiende al e-commerce. Actualmente no resulta un tema menor si vamos a lo que por estos días el mundo entero vive como consecuencia del aislamiento producto del COVID-19.

En el año 2002, la Comisión Arbitral, observó el incremento de operaciones por medios electrónicos, lo que motivó el dictado de la Resolución General 83, a fin de interpretar que las transacciones así efectuadas se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1° del CM y, a los efectos de la distribución de los ingresos, se entiende que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, efectuó gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulan su pedido. Esto no es más ni menos

---

<sup>17</sup> RG (CA) 26/08 de fecha 20/05/2008

<sup>18</sup> RG (CA) 14/10 de fecha 19/5/2010.

que una ficción, la cual, además, supone un tratamiento distinto para una operación en la que se utilizó un mail o cualquier otra interacción vía internet, respecto a, por ejemplo, una llamada telefónica, caso que queda por fuera de la citada RG 83/2002, por lo cual se deberían seguir los carriles normales del Convenio Multilateral, esto es, la verificación de un gasto relacionado con la actividad, que de sustento a la jurisdicción.

A este respecto, cabe señalar que la reciente Resolución General 5/2021 de la Comisión Arbitral deroga la referida Resolución General 83/2002, introduciendo el concepto de “presencia digital”, en una nueva elaboración conceptual que, si bien acorde a las realidad tecnológica que actualmente vivimos, está reñida con la letra y espíritu del Convenio Multilateral, que señala a los gastos como exteriorizadores del sustento territorial para munir a las jurisdicciones con la posibilidad de participar en la distribución de ingresos obtenidos por el ejercicio de actividades.

Siguiendo con la línea de análisis, encontramos que también es necesitó establecer el “domicilio del adquirente”. Por tal motivo en el año 2017 la Resolución General 14 termina cerrando el esquema de atribución a partir del tipo de actividad desarrollada y las características de cada operación, en el marco de las operaciones entre ausentes. En ese orden de idas, en las operaciones de venta de bienes, se dará prioridad a la jurisdicción del destino final del bien, considerando domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel. Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:

1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;
2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;

3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes;
4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente.

De lo comentado se desprende entonces que la interpretación de los órganos de contralor debe darle al CM una visión amplia, y no centrarse en los intereses de una jurisdicción en desmedro de la otra. La sabana así siempre será corta, mientras que si se lo analiza para que no pierda actualidad y siga el compás de la evolución de la economía, siempre será una herramienta eficaz de aplicación.

#### **IV- Propuestas concretas para eliminar y/o reemplazar el Convenio Multilateral**

En el marco de nuestra investigación verificamos las varias propuestas concretas de reemplazo del Convenio Multilateral como mecanismo de coordinación horizontal, entre las cuales destacamos las que a continuación reseñamos, por presentar interesantes aportes, a partir de dos enfoques técnicos distintos.

Por un lado, Dragunsky, M. J. (2005) justifica su propuesta de reemplazo del Convenio Multilateral en que este es un acuerdo mal redactado en donde no se aclaran temas básicos de importancia capital para la correcta determinación de la base imponible que le corresponde a cada jurisdicción. Por ello propone reemplazar el Convenio Multilateral por un mecanismo similar a la Coparticipación Federal, es decir que se cobre un tributo único para que el contribuyente que pague la totalidad de la Base Imponible pueda estar seguro de que no sufrirá avatares por las potestades tributarias de 24 jurisdicciones. Una diferencia con el esquema de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos es que, en su propuesta, un organismo técnico federal definirá las alícuotas

únicas de cada actividad – a semejanza del Senado Federal Brasileño en el ICMS – y la forma de distribución de la recaudación.

Pero, sin lugar a dudas la consecuencia central de esta propuesta es que, en las fiscalizaciones, los inspectores dedicarán sus energías en detectar base imponible total país omitida en vez de lo que sucede actualmente, en donde mediante rebuscados procesos interpretativos de la casuística de gastos, ingresos y operaciones se determine que la atribución del contribuyente a una jurisdicción fue contraria a las normas y debe ser atribuida a la provincia fiscalizante.

Por otro lado, hay quienes sugieren que las jurisdicciones productoras (a quienes definen como restringidas en exceso por el Convenio Multilateral) deben evaluar retirarse del mismo. En caso de denuncia del Convenio Multilateral, la imposición local quedaría limitada - como en cualquier país federal normal - a la actividad desarrollada dentro del territorio provincial. Cada provincia podría gravar todo lo producido y vendido en su territorio, incluso exportaciones. Indica como ventajas de este sistema: a) Un solo cuerpo de normas por cada establecimiento, b) Una sola definición para cada actividad, c) El efecto económico distorsivo no aumenta, d) se eliminan los costos financieros, e) Es neutral con la actividad propia y la importada desde otras provincias, f) No perjudica al comercio exterior, y, g) Reduce la discriminación contra las PyMES (García, 2010).

#### **V- Análisis del procedimiento seguido por el organismo en las modificaciones al texto del Convenio Multilateral del 18.08.77**

Atento a que nuestra investigación incluye propuestas concretas de modificación al texto actual del CM y como una forma de tener una idea aproximada de cómo se resolvieron las reformas al texto actual del CM, pasaremos a detallar cada una de ellas. Haremos especial hincapié en los aspectos temporales de las reformas.

**a) Reforma de mayo de 1979**

Al año siguiente de la puesta en vigencia del texto actual del CM la Comisión Arbitral eleva a la Comisión Plenaria una propuesta con modificación de dos artículos cuyo texto se consideró fundamental reformar, a pesar de haber transcurrido, solamente, 18 meses de vigencia: son los arts. 14° y 28°.

La reunión Plenaria se realizó en la provincia de Tucumán el 23/05/1979.

El texto sustituido del Art. 14 indicaba lo siguiente:

*“En los casos de iniciación o cese de actividades, no será de aplicación el art. 5°.  
La atribución de los ingresos correspondientes a todas las jurisdicciones en el año del comienzo o cese de esas actividades se efectuará con arreglo a los ingresos brutos obtenidos y a los gastos realmente soportados por el contribuyente en todas las jurisdicciones, en el año mencionado, conforme corresponda”.*

Si analizamos detenidamente el actual texto del artículo, queda claro que el objetivo buscado con la reforma fue:

- determinar en forma específica hasta qué momento se aplicará la atribución directa;
- determinar que las actividades de los regímenes especiales están afuera del régimen.

En el caso del cese de actividades la reforma sugerida es copernicana, porque se cambió totalmente el régimen, indicándose desde cuando rigen los nuevos índices y la forma en que se determinan los mismos.

Ahora pasemos a releer el texto sustituido del art. 28. El mismo expresaba que:

*“Los contribuyentes presentarán ante los fiscos respectivos, juntamente con sus declaraciones juradas anuales, una planilla demostrativa de los ingresos brutos totales discriminados por jurisdicción y de los gastos efectivamente soportados cada jurisdicción. Lea planillas discriminativas de ingresos y gastos a presentar en cada*



jurisdicción deberán estar certificados por el organismo recaudador de la Jurisdicción en que el contribuyente tenga su asiento principal. A tal efecto presentará ante dicho Organismo la cantidad de copias necesarias. La liquidación del impuesto en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias respectivas, siempre que no se opongan a las disposiciones de este Convenio.”

Analizando el texto vigente del art. 28 surge nítidamente, por cierto, que el objetivo de la reforma fue el de dar virtualidad a uno de los principales logros de la armonización horizontal de las potestades tributarias locales. Concretamente nos referimos:

- al establecimiento del “sistema unificado de pagos”;
- a propugnar la “presentación de formularios en sede única”, y;
- al establecimiento de “fechas de vencimientos unificadas y anualizadas de los anticipos”, al iniciarse el período fiscal.

#### **b) Reforma de octubre de 1979**

Cinco meses después de la reforma de mayo de 1979, la Comisión Plenaria aprueba (ad-referéndum de todas las jurisdicciones) una modificación a los arts. 7º y 8º. La reunión se realizó en CABA.

El texto sustituido del art 7 rezaba lo siguiente:

“En los casos de entidades de Seguros, de Créditos de capitalización y ahorro, de ahorro y préstamo y entidades financieras no bancarias, cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a ésta o éstas jurisdicciones, el 80% de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá el 20% restante a la Jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede

central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente.”

Del cotejo de ambos textos (el anterior y el actual) surge que la modificación apuntó a unificar en el art. 8 la atribución de ingresos de TODAS las entidades financieras, sean bancos o no. Para ello, la reforma elimina del artículo 7º la frase: “entidades financieras no bancarias”.

El texto sustituido del art 8 rezaba lo siguiente:

“En los casos de Bancos cuya sede central o casa matriz se halle en una jurisdicción y tengan sucursales en otras, cada fisco podrá gravar los ingresos brutos de los establecimientos situados en su jurisdicción.”

El caso del presente artículo la modificación fue más profunda ya que se incorporó en forma específica la porción de los ingresos que le corresponde a cada jurisdicción, así como la forma de atribuirlos y las exclusiones.

### **c) Sustitución del Convenio Multilateral del 18/08/77 (septiembre de 1988).**

Tras 11 años de vigencia del CM, y con la novedad del Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias<sup>19</sup>, la mayoría de las jurisdicciones aceptó realizar un nuevo texto del CM con la secreta esperanza de que el envión “acuerdista” que representaba la Ley Coparticipación Provincial, favoreciera la posibilidad de insertar cambios en los mecanismos de armonización horizontal que provengan de la democracia.

En la reunión Plenaria del 2 de septiembre de 1988 se aprobó un texto totalmente nuevo de lo que se pensó sería el quinto Convenio Multilateral.

---

<sup>19</sup> La Ley-Convenio Nro. 23.548 fue sancionada el 07 de enero de 1988 y sostiene en su artículo 1 la vigencia retroactiva al 1 de enero de dicho año.

La realidad fue muy diferente y evidenció lo que la mayoría de los analistas suponían: era casi imposible lograr la unanimidad requerida por el CM, debido a que en la aprobación de la ley 23.548 influyeron aspectos puramente políticos y circunstancias fácticas irrepetibles<sup>20</sup>, ya que las provincias debían emitir sus leyes de adhesión durante un año electoral<sup>21</sup>.

Las jurisdicciones de provincia de Buenos Aires, Santa Fe y la entonces Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires, no emitieron nunca sus normas locales por lo que el proyecto de “nuevo texto” se transformó en un “sueño trunco”. De todas formas, hay que resaltar que muchas de sus disposiciones se aplican en la práctica, debido a que representan principios razonables<sup>22</sup>.

#### **d) Reforma vigente de noviembre de 2017**

Mucho más cercano en el tiempo, la Comisión Arbitral concluyó en la necesidad de una reforma basada en otorgar virtualidad legal a:

- aspectos formales relacionados con elección de autoridades en forma autónoma (inc. d del art. 17°);
- aspectos formales relacionados con cambio de sede del organismo (art. 19°);
- aspectos formales relacionados con cambios en el estatus de algunas jurisdicciones: provincialización de Tierra del fuego y CABA (Art. 20°);

---

<sup>20</sup> “En 1988 se logra sancionar una nueva ley, la 23.548. Se alcanza el acuerdo gracias a que, como la mayoría de las provincias estaban en manos del justicialismo y Antonio Cafiero era un fuerte precandidato presidencial (el radicalismo estaba debilitado y había perdido las elecciones de 1987), se buscó descomprimir futuros conflictos. Se acordó que las provincias recibirían el 57% de los recursos coparticipables y se devolvió a la provincia de Buenos Aires 2,2 puntos de coparticipación, una pequeña parte de lo perdido durante los años precedentes, que de una participación del 28,5% que establecía la ley 20.221 bajó al 19,5%. En todo ello hubo un claro objetivo político”, tomado de <https://www.vocesenelfenix.com/content/¿por-que-aún-no-tenemos-una-nueva-ley-de-coparticipación-federal>.

<sup>21</sup> Durante el año 1989 se desarrollaron las elecciones presidenciales. Las mismas se adelantaron al mes de mayo (en vez de octubre como estaba previsto inicialmente) y la entrega del bastón de mando presidencial se realizó el 8 de julio.

<sup>22</sup> Díaz Yocca, Pedro L. “DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL”, 6ta edición, Editorial “Versión Original”, tomo II, pág. 169.

- aspectos tecnológicos para permitir notificaciones “por medios autorizados por la CA” para reemplazar a las “cartas certificadas” (art. 24, inc. h, punto 2 y Art. 26°).

La reforma que fue aprobada en la reunión de Comisión Plenaria del 09 de noviembre de 2017, realizada en la ciudad de Mendoza, es la siguiente:

***“ARTÍCULO 1°.** - Sustituir, ad-referéndum de los fiscos adheridos, el inciso d) del artículo 17 del Convenio Multilateral del 18/8/77, por el siguiente: "d) Designar al presidente, vicepresidente y demás autoridades de la Comisión Arbitral".*

***ARTÍCULO 2°.** - Sustituir, ad-referéndum de los fiscos adheridos, el artículo 19 del Convenio Multilateral del 18/8/77, por el siguiente:*

*"ARTÍCULO 19.- La Comisión Arbitral estará integrada por un presidente, un vicepresidente, siete vocales titulares y siete vocales suplentes y tendrá su sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires".*

***ARTÍCULO 3°.** - Sustituir, ad-referéndum de los fiscos adheridos, el artículo 20 del Convenio Multilateral del 18/8/77, por el siguiente:*

*"ARTÍCULO 20: El presidente y el vicepresidente de la Comisión Arbitral serán nombrados por la Comisión Plenaria. Los vocales representarán a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a la Provincia de Buenos Aires y a cada una de las cinco zonas que se indican a continuación, integradas por las jurisdicciones que en cada caso se especifica: Zona Noreste: Corrientes, Chaco, Misiones y Formosa; Zona Noroeste: Salta, Jujuy, Tucumán, Santiago del Estero y Catamarca; Zona Centro: Córdoba, La Pampa, Santa Fe y Entre Ríos; Zona Cuyo: San Luis, La Rioja, Mendoza y San Juan; Zona Sur o Patagónica: Chubut, Neuquén, Río Negro, Santa Cruz y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur".*

"El presidente, el vicepresidente y los vocales deberán ser especialistas en materia impositiva".

"Las jurisdicciones no adheridas no podrán integrar la Comisión Arbitral".

**ARTÍCULO 4°.** - *Sustituir, ad-referéndum de los fiscos adheridos, el punto 2 del inciso h) del artículo 24 del Convenio Multilateral del 18/8/77, por el siguiente: "2. Para resolver los recursos de apelación a que se refiere el artículo 17, inciso e)"*

**ARTÍCULO 5°.** - *Sustituir, ad-referéndum de los fiscos adheridos, el artículo 26 del Convenio Multilateral del 18/8/77, por el siguiente:*

"ARTÍCULO 26 - A los fines indicados en el artículo anterior, las resoluciones de la Comisión Arbitral deberán ser comunicadas a todas las jurisdicciones adheridas y a los contribuyentes o asociaciones reconocidas que fueren parte en el caso concreto planteado o consultado, en las formas y medios que a tal efecto disponga la Comisión Arbitral".

"En el caso de pronunciamiento dictado con arreglo a lo previsto en el artículo 24, inciso a), se considerará notificación válida, con respecto a los contribuyentes y asociaciones reconocidas, la publicación del pronunciamiento en el Boletín Oficial de la Nación".

Como se observa (muy claramente, por cierto) las modificaciones NO impactan en ningún tratamiento de atribución de ingresos y gastos.

La presente reforma al texto del Convenio Multilateral, estuvo demorada en su puesta en vigencia ya que se necesitaba que la totalidad de las legislaturas la aprobaran y ello ocurrió en agosto de 2021.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> La última jurisdicción que sancionó su norma ratificatoria fue Corrientes mediante la Ley 6571.

La CA<sup>24</sup>ya comenzó el proceso de estudio para materializar los cambios incorporados al texto.

La conclusión a la que se arriba luego de un análisis meduloso de las 4 reformas es harto sencilla: si la reforma del CM del año 2017 que incluye solamente cuestiones formales, tecnológicas y de estilo, demoró 4 años y 3 meses en estar operativa, alguna otra como las que proponemos en esta investigación, tiene chances remotas de pasar el valladar impuesto por la unanimidad requerida, tal como sucedió con el proyecto de nuevo Convenio de 1988.

## **VI- El tránsito hacia un nuevo texto del Convenio Multilateral**

Las razones esgrimidas a lo largo del presente trabajo de investigación nos orientan hacia un objetivo final, sin por ello desatender el “statu quo” del camino hasta la consecución de este. Esto es: aparece como deseable contar con un nuevo texto del Convenio Multilateral, al cual deberá arribarse mediante el acuerdo de las 24 jurisdicciones, proceso que resulta tan complejo como ineludible, atento a la necesidad de contar con una herramienta de coordinación horizontal que recepte las actuales modalidades de desarrollo de actividades económicas, a la vez que también, valiéndose de la experiencia obtenida con la versión actual del Convenio Multilateral, adopte una redacción que deje menos flancos ambiguos o sin definición, que son la puerta de acceso a la discrecionalidad de fiscos y Organismos de Aplicación.

Y ello es tan cierto como que, en el camino hacia ese nuevo Convenio Multilateral, es necesario sentar bases que conduzcan a que los Organismos de Aplicación cumplan con su función de interpretar con alcance general, basados en el texto vigente, evitando emitir resoluciones, tanto generales como de caso concreto, en las que, en lugar de interpretar, realizar razonamientos y

---

<sup>24</sup> En reunión de fecha 13/12/21 se comenzó a analizar los cambios a los reglamentos procesal e internos para materializar los cambios.

conclusiones que no son derivaciones del texto vigente sino elaboraciones que tienen un tinte más legislativo que interpretativo. Esto afecta gravemente la seguridad jurídica de los administrados, generando inquietud por la imprevisibilidad de los resultados de un proceso de fiscalización, máxime cuando respecto a un mismo tema, como hemos visto, los Organismos de Aplicación tienen posturas contradictorias a lo largo del tiempo.

## **F - PROPUESTAS DE NUESTRA INVESTIGACIÓN**

### **A) Generales:**

- Nueva redacción del CM, a efectos de no continuar con resoluciones interpretativas del mismo. El acuerdo interjurisdiccional actual requiere que sea revisado y que su contenido sea acordado por todas las partes, siguiendo un esquema de distribución equitativa.
- La matriz técnica y jurídica que debe tener el nuevo Convenio debe eliminar la unanimidad actual para la modificación o reforma evitando la actual rigidez de tal suerte que el mismo pueda ser adaptable a los cambios en las formas de comercializar, o por actualizaciones de la tecnología.
- Partiendo de la premisa que son entendibles y aceptables los cambios de criterios de interpretación por parte de la CA, aseveramos que los mismos requieren de un estudio jurídico y técnico evitando los diagnósticos políticos que entorpecen los fundamentos que se pretende usar como fundamentos de dichos cambios.

### **B) Específicas:**

**B1)** Con respecto al ámbito de aplicación: el artículo 1 del CM reconocer a todos los ingresos de un contribuyente comprendido en el Convenio Multilateral, quedando sujeto a sus normas, aunque algunas de las actividades que les dan origen se desarrollen exclusivamente en una

sola de las jurisdicciones adheridas al Convenio. Con el caso "Senipex SA"<sup>25</sup> se hace procedente una nueva consideración de esta. La potestad de gravar por parte de cada Provincia se halla circunscripta al territorio de su jurisdicción y el CM debe actuar siempre que la actividad del contribuyente, por consistir en un proceso único y económicamente inseparable, se desarrolle en dos o más jurisdicciones. Siendo ello así, no resultaría admisible su aplicación cuando la actividad gravada se lleva a cabo íntegramente en el interior de una de ellas.

**B2)** La descripción de los gastos no computables del art. 3 del CM. Dicho artículo regla ciertas limitaciones referidas a los gastos que se pueden computar. Ello es así, porque no todos los gastos, por su naturaleza, permiten determinar la existencia del ejercicio de actividades, que es lo que da sustento territorial en una jurisdicción. Por tal motivo se le da el tratamiento como no computable.

Pero habría que considerar si las limitaciones que establece el artículo 3 del CM son taxativas. La respuesta la podemos encontrar en las Resoluciones interpretativas que la Comisión Arbitral tuvo que dictaminar para extender la definición de gastos no computables a las exportaciones<sup>26</sup>, las cargas sociales<sup>27</sup> y el recupero de gastos<sup>28</sup>.

Por tal motivo, cabe que para el criterio a considerar de las restricciones sean enunciativas, pudiéndose analizar en cada caso si los gastos efectivamente incurridos son representativos del desarrollo de la actividad en cada jurisdicción. A modo de ejemplo, podemos citar la interpretación de la Comisión Arbitral en el caso "Enod SA c/Prov. de Bs. As."<sup>29</sup> - la Comisión Arbitral resolvió que:

---

<sup>25</sup> Juzg. Cont. Adm. y Trib. Ciudad de Bs. As., de fecha 20/03/06.

<sup>26</sup> RG (CA) 2/2018.

<sup>27</sup> RG (CA) 4/2010.

<sup>28</sup> RG (CA) 3/2017.

<sup>29</sup> R (CA) 22/2018, de fecha 11/7/2018.



“respecto de la atribución de gastos, le asiste razón a la accionante en el sentido de que las erogaciones en concepto de ‘donaciones’ no deben ser consideradas como un gasto computable en los términos del artículo 3 del Convenio Multilateral. En efecto, la donación es un desembolso financiero que se efectúa libre y gratuitamente, sin necesidad de recibir ningún tipo de contraprestación, es decir, que no se origina por el ejercicio de la actividad que desarrolla el contribuyente”.

**B3)** En cuanto a la consideración de los gastos que sirvan de sustento territorial para atribuir a una jurisdicción un ingreso, el CM en su artículo 1 determina las actividades que se encuentran sujetas al mismo, aclarando que el “gasto” es un requisito que otorga sustento territorial y que permite al Fisco de la jurisdicción la atribución de base.

Si consideramos las actividades como en la actualidad se vienen desarrollando, el cambio hacia el mundo digital es impresionante y las tendencias de comercio electrónico bajo las diferentes plataformas, obliga a aplicar estas herramientas en los diferentes negocios.

Sin ir a lo tecnológico, por una cuestión de seguridad, situaciones sociales, y hasta de bienestar, encontramos que una persona vive en una jurisdicción y toda su actividad económica la desarrolla en otra. El sólo hecho de “pernoctar en una ciudad” bajo ningún punto de vista puede generar gasto, solo debiera circunscribirse el ámbito de aplicación a la actividad que genere ingresos.

Se plantea eliminar este criterio, ya que los actos operacionales quedan encuadrados de por sí en el ámbito de aplicación del CM.

En caso de no prosperar este criterio, deberían definirse que gastos no serán tenidos en cuenta, y a modo de ejemplo, los siguientes:

- Los gastos de escasa significación del art. 4 del CM, es decir los que no puedan ser atribuidos con certeza y por lo tanto se distribuyen en la misma proporción que los demás;
- La existencia de gastos por comisiones de cobranza y/o publicidad, ya sea local o nacional, por cualquier medio inclusive los electrónicos;
- Los gastos por comisiones bancarias;
- Los gastos de publicidad, ya sea local o nacional, por cualquier medio inclusive los electrónicos.

**B4)** A los fines de la atribución de ingresos para el cálculo del coeficiente unificado a utilizar en el régimen general del art. 2 del CM, se utilice el criterio que la Comisión Arbitral estableció en la Resolución General 14/2017, en el caso de venta de bienes, independientemente de su periodicidad, sean atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel. Pero para que ello se aplique, el comprador debe siempre indicar dicho destino y el mismo quede declarado en la facturación. No se comparte el criterio de que el vendedor tenga que hacer todas las especulaciones de posibles domicilios del adquirente como la RG 14/2017 indica, y que adicionalmente tenga que elaborar un análisis de “los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen”. En este esquema, indicamos que el vendedor no es un inspector, se trata de una simple operación comercial y como tal debiera simplificársele la actividad al contribuyente.

**B5)** En sintonía con lo dicho anteriormente, el mundo se mueve hacia la generalización de las transacciones digitales. Esto es un hecho y lo hemos experimentado en el año 2020 cuando estuvimos sometidos al aislamiento por la Pandemia COVID-19. Probablemente se intensificarán estas operaciones y como tal, el mejor marco de atribución de ingresos también sea el del domicilio del adquirente. Para estas operaciones, sería conveniente que queden definidas también dentro de lo que ya regla la RG CA 83/2002:

*“las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2 del Convenio Multilateral del 18/8/77, se entenderá que el vendedor de los bienes ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente”*. Esta norma fue creada para las operaciones por correo electrónico o por la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad, información e ilustración ordenada para los destinatarios -sus clientes- que a través de este medio realizan sus compras<sup>30</sup>. En consecuencia:

- Debería incorporarse el concepto e-commerce.
- Atribuir el ingreso al domicilio del adquirente, definido en los mismos términos que el punto anterior (declarado por el comprador expresamente).

**B6)** Con respecto a los gastos, la atribución de estos debería seguir el mismo criterio que el de las compras. Muchas veces los contribuyentes tienen comprobantes de gasto respecto de los cuales no saben en qué jurisdicción se originó y en consecuencia el criterio termina siendo el domicilio de emisión de la factura, el que puede ser el domicilio legal del emisor del comprobante, que no necesariamente se corresponde con la jurisdicción que deba arrogarse el sustento territorial.

---

<sup>30</sup> RG (CP) 20/2013.

**B7)** Aplicación del balance para determinar el coeficiente unificado. En este punto hubo un avance con la RG CA 10/2019:

“cuando no fuera posible contar con la información necesaria para la determinación del coeficiente unificado correspondiente, al momento de presentar la declaración jurada del primer anticipo del año calendario, deberá utilizarse el coeficiente unificado del año anterior en los tres primeros anticipos del año calendario. En este caso, en el cuarto anticipo deberá practicarse los ajustes correspondientes que surjan de aplicar el coeficiente unificado establecido en el artículo 1° de la presente norma —artículo 5° del CM.— a los tres primeros anticipos del año calendario”.

De todas formas, el avance quedó a mitad de camino, ya que de la norma no se logra entender si la aplicación de los nuevos coeficientes unificados a partir del primer anticipo de cada año calendario, es optativo u obligatorio.

Por otra parte, debería permitir:

- La aplicación de los nuevos coeficientes unificados a partir del segundo y/o tercer anticipo de cada año calendario, cuando los contribuyentes puedan confeccionar los mismos con posterioridad, según los diferentes casos que se deban contemplar como cierres de ejercicio, entre otros. De acuerdo al anticipo en que se apliquen, corresponderá efectuar el recalcu del o de los anteriores.
- Que las personas humanas y sucesiones indivisas puedan aplicar los nuevos coeficientes unificados a partir del sexto anticipo del año calendario en concordancia con el actual vencimiento de las presentaciones de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, realizando el recalcu de los anticipos anteriores.

## **G - BIBLIOGRAFÍA Y NORMAS CONSULTADAS:**

1. Althabe, Mario Enrique y Sanelli, Alejandra P., (2001) *El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica*, La Ley, Buenos Aires,
2. *Ámbito Financiero*, (2017), “*Los contadores Preocupados por el Convenio Multilateral*”, 11/04/2017, tomado de <https://www.ambito.com/edicion-impresas/contadores-preocupados-el-convenio-multilateral-n3978873>.
3. Arias, R. J. (2010). *Ensayos sobre teoría de la evasión y elusión de los impuestos indirectos*. Universidad Nacional de La Plata.
4. Arosteguy, Jorge H y Domínguez, Sebastián M., Agosto (2015) *Convenio Multilateral. Ingresos y Gastos Computables y No Computables a los fines del Coeficiente del Régimen General*, Errepar, Practica Integral Buenos Aires,
5. Arosteguy, Jorge H y Durán, Juan M, Abril (2014) *Gastos Computables y No Computables en el caso de Actividades de Servicios*. Valiosas consideraciones extraídas de la Resolución 44/2013., Errepar, Práctica Integral Buenos Aires.
6. Arosteguy, Jorge H y Chicolino, Ricardo M, Noviembre (2016) *Los gastos bancarios en el ámbito del Convenio Multilateral*, Errepar, Practica Integral Buenos Aires,
7. Arosteguy, Jorge H y Chicolino, Ricardo M, (2021) *Comercialización de Bienes o Servicios por Internet y Convenio Multilateral*, Errepar, Practica Integral Buenos Aires, abril.
8. Ballesteros, Eduardo, “*Aspectos controvertidos del Convenio Multilateral*”, Errepar DTE
9. Bavera, M. Josefina y Vanney, Carlos F., (2008) *Convenio Multilateral*, 5ª Edición, Errepar,

10. Bulit Goñi, “*Las reformas al Convenio Multilateral, Breve análisis del régimen Aplicable*”. La información, XXXVIII.
11. Bulit Goñi, Enrique G., 1997 *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, 2ª edición actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires
12. Bulit Goñi, Enrique G., 1992 *Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos*, 1ª edición, Depalma, Buenos Aires
13. Bulit Goñi, Enrique G., 2009 *Constitución Nacional y Tributación Local*, 1ª edición, Ad Hoc, Buenos Aires
14. CA, (2015), Resolución CP 32/2105, del 26/11/2015, Reglamento Procesal de actuación ante los organismos del CM.
15. Cabrera, Luis M, Karaben, Raúl E., (2010), “*Temas controvertidos en la asignación de ingresos y gastos en el régimen general*”, tomado de <http://www.cgce.org/documentos/comision2-completo.pdf>
16. Convenio Multilateral y sus modificaciones suscripto en la ciudad de Salta, el 18/8/1977
17. Chicolino, R. y Fernández, O. A. (2010). *Convenio Multilateral*. Osmar D. Buyatti – Librería Editorial.
18. Constitución Nacional
19. Díaz Yocca, P. L. (2020). *Derecho Tributario Provincial y Municipal*. Editorial Versión Original.
20. Dragunsky, Marcelo J. (2005). “*Convenio multilateral: una propuesta de cambio para optimizar la seguridad jurídica*”, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Estudios de Posgrado. Tomado de [http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0186\\_DragunskyMJ.pdf](http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0186_DragunskyMJ.pdf)

21. Frías, Pedro J, (1980), *“La provincia argentina”*, Introducción al Derecho Público Provincial, Depalma, Buenos Aires, 1980.
22. García, Fernando D. (2010), *“Algunos comentarios sobre la inaplicabilidad actual del convenio multilateral y la imposibilidad de su reforma”*, tomado de <http://www.cgce.org/documentos/comision2-completo.pdf>
23. Giuliani Fonrouge – Navarrine, *“Impuesto a los Ingresos Brutos”*. Ed. De Palma.
24. Guilermon, Luis O. (2010), *Los criterios de atribución de ingresos como fuente de inseguridad jurídica*, tomado de <http://www.cgce.org/documentos/comision2-completo.pdf>
25. Jarach, Dino, (1996) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires,
26. Jarach, Dino, (1966) *Coparticipación provincial en impuestos nacionales*, publicación del Consejo Federal de Inversiones, Cap. N, Buenos Aires, pág. 183 y ss.
27. Iglesias Araujo, Fabiana, López, Gabriela, López Toussaint, Germán A. y Rossignolo, Dario, (2014) *La Tributación en Argentina. Análisis crítico de la actual asignación efectiva de potestades tributarias en los tres niveles de Gobierno. Su reformulación*. XXXII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en Mar del Plata, 14, 15 y 16 de noviembre de 2002, disponible en Casal, Alejandro, López Toussaint, Germán A y Arosteguy Jorge H. (Directores) *Derecho Tributario. Doctrinas Relevantes*. Estudios actualizados presentados por miembros de la Comisión de Investigaciones Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires en Jornadas y Congresos Tributarios, Editorial Thompson Reuters La Ley, Buenos Aires,

28. Karaben, Raúl E. y Halley Cabrera, Luis M, (2011) *El Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Errepar, Buenos Aires.
29. La Rosa, Ricardo, (1968) *Actividades Lucrativas*, Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires.
30. Lenardón, R. F. (2021), *Tributación local sobre las actividades económicas*. Osmar D. Buyatti – Librería Editorial.
31. Ley 23.548 - Coparticipación Federal de Impuestos
32. Pacto Federal I - Ley 24.130
33. Pacto Federal II – Dto. 1807/1993
34. Resolución General (CA) 22/2020
35. Sánchez Ricciardi, “*Reflexiones acerca del Convenio multilateral para impuestos sobre los Ingresos Brutos*”, 7º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas
36. Serra, Juan Carlos, (2007) *Convenio Multilateral. Análisis Integral*, 1ª Edición, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires
37. Spisso, Rodolfo R., (2007) *Derecho Constitucional Tributario*, Tercera Edición, Lexis Nexis, Buenos Aires
38. Trabajo “*Impacto e implicancias de una eventual sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un IVA Provincial*”. CPCECABA-Año 2015
39. Villegas, Héctor B., (2017) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 10ª edición ampliada y actualizada, Depalma, Buenos Aires