

El Convenio Multilateral. A Casi Medio Siglo de su Existencia – Particularidades

Introducción

El Convenio Multilateral, vigente desde el 18 de agosto de 1977, fue firmado en la Provincia de Salta por los estados provinciales y la Ciudad de Buenos Aires. Su finalidad es distribuir la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones, evitando la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que desarrollan actividades en más de una jurisdicción provincial. Una vez que culmina su función, cada jurisdicción aplica sus propias normas -como ser alícuotas, exenciones, etc- sobre la parte que le corresponde.

Este instrumento, uno de los pocos convenios que se mantiene vigente y activo durante casi medio siglo, ha sido complementado a lo largo del tiempo con resoluciones interpretativas que sancionan sus organismos, llámese Comisión Arbitral y Plenaria.

Cabe señalar, que el Convenio, hoy vigente, no fue el primero en su tipo, sino que tiene su historia, la cual se resume en el párrafo siguiente¹:

1.2 Génesis y evolución del Convenio Multilateral

A partir del surgimiento del impuesto a las actividades lucrativas, en la provincia de Buenos Aires, en la Municipalidad de Buenos Aires y en otras provincias, surge como una necesidad la creación de un ordenamiento destinado a coordinar las facultades tributarias de los fiscos.

Ello da origen a la firma de distintos convenios a lo largo de la historia, a saber:

1.- Convenio Bilateral del 28 de Mayo de 1953 y el Protocolo Adicional al Convenio Bilateral del 28 de mayo de 1953.

2.- Convenio Multilateral del 24 de agosto de 1953 y su protocolo adicional

3.- Convenio Multilateral del 14 de abril de 1960.

4.- Convenio Multilateral del 23 de octubre de 1964

5.- Proyecto de reforma de 1971 y 1972.

6.- Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977.

7.-Reforma de 1979.

8.- Protocolo adicional de 1980.-

9.- Proyecto de reforma de 1988.

10.- Reforma de 2022.”

Lo que se puede destacar del enunciado precedente es que el Convenio comenzó siendo bilateral -entre dos jurisdicciones únicamente-, pero luego adoptó carácter multilateral, abarcando a todas las jurisdicciones, tal como ocurre hoy con el texto sancionado en Salta.

También debemos destacar las intenciones de modificaciones, por ejemplo, la del año 1988 conocido como Convenio de La Falda, que no llegó a aplicarse por falta de ratificación legislativa en todas las jurisdicciones involucradas, condición importante para que se torne operativo el mismo. En cambio, la reforma del año 2022 introdujo algunas modificaciones que podríamos decir que son formales, cuya plena vigencia requirió cuatro años para que se torne aplicable en cada provincia.

Lo mencionado, evidencia la complejidad del proceso para lograr que se torne operativo. Esto nos deja un mensaje, en los tiempos que hoy vivimos, intentar una modificación para tener un convenio acorde a las situaciones que existen, es muy difícil. Primero es necesario consensuar las distintas adecuaciones entre las distintas jurisdicciones y luego aprobar una ley en cada provincia, lo que dificulta significativamente la posibilidad de una reforma integral del Convenio.

¹ *Convenio Multilateral análisis Integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos Tomo Errepar pág. 5.*

Los organismos de aplicación del Convenio Multilateral

La aplicación del Convenio Multilateral está a cargo de dos organismos que son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria y que están conformadas por los fiscales provinciales.

La Comisión Arbitral está compuesta por un presidente y un vicepresidente -que son elegidos por los fiscales y duran en sus funciones cuatro años (antes no era así)- y por siete vocales. Las jurisdicciones de Buenos Aires y CABA tienen representación permanente, mientras que las restantes cinco son las jurisdicciones que representan por zonas, que en total son cinco, a saber:

Zona Noroeste: Salta, Jujuy, Tucumán, Santiago del Estero y Catamarca.

Zona: Noreste: Corrientes, Chaco, Misiones y Formosa.

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.

La rotación se efectúa cada dos años y de acuerdo a las provincias integrantes de las zonas.

La Comisión Plenaria, por su parte, está conformada por todas las jurisdicciones y en cada reunión se elige el presidente. Entre sus funciones se encuentra el tratamiento de los casos concretos. Estos se refieren a las inspecciones que efectúan las distintas administraciones tributarias y que acuden a la Comisión Arbitral, en un primer momento, como recurso de apelación. Los contribuyentes o fiscales pueden apelar las decisiones de la Comisión Arbitral ante la Plenaria, que actúa como instancia de resolución superior.

Ambos organismos tienen otras funciones reglamentarias, tanto de interpretación del Convenio como de situaciones internas de funcionamiento.

También destacamos que las provincias deben nombrar sus representantes, un titular y un suplente, los cuales deben ser especialistas en la materia tributaria. Sin embargo, en mi opinión, en la práctica este requisito no se cumple por cuanto las jurisdicciones remiten la norma que los nombra, pero no se exige que se demuestre lo mencionado precedentemente.

Regímenes de distribución

En cuanto al aspecto operativo del Convenio Multilateral, existen los regímenes de distribución de base imponible, régimen general y los regímenes especiales.

Debemos entender, según doctrina imperante, que el régimen general (artículos 2 al 5) se aplica en la medida que no estén encuadrados en los regímenes especiales previstos de los artículos 6 al 13, que serían los que a continuación enunciamos:

Art. 6 CM: referidos a la distribución que efectúan las empresas de construcción. El 10% para el lugar donde tiene sus oficinas y el 90% donde se realiza la obra.

Art. 7 CM: de aplicación por las entidades de seguro, de capitalización y ahorro, de créditos y de ahorro y préstamos no previstas como entidades financieras. Se distribuye el 20% de la base imponible en donde se encuentre la administración o sede central y el 80% para donde se encuentre las personas o bienes.

Art. 8 CM: se ocupa de la distribución de la materia imponible de las entidades financieras comprendidas en la ley 21.526.

Art. 9 CM: se refieren a las empresas de transporte, tanto de bienes como de personas. Es el único régimen que distribuye a una sola jurisdicción en función de donde es el origen del viaje, tanto de pasajeros

como de carga.

Art. 10 CM: de aplicación para las profesiones liberales ejercidas por personas humanas. Se distribuye el 80% donde se realiza la actividad y el 20% para el lugar donde estas tienen su consultorio u oficina.

Art. 11 CM: está referido a los rematadores, comisionistas u otros intermediarios. Se atribuye el 80% donde están radicados los bienes y el 20% restante en el domicilio como sede.

Art. 12 CM: es el caso de los prestamistas hipotecarios o prendarios que no estén organizados en forma de empresa. El 80% donde se encuentren los inmuebles o muebles y el 20% para donde se encuentre su domicilio de sede.

Art. 13 CM: este artículo podría tranquilamente estar dividido en tres artículos diferentes. Tiene tres párrafos y se conoce como el artículo que protege las jurisdicciones productoras.

El primer párrafo está referido a ciertas industrias y, en general, a todos los productos primarios que salen de una jurisdicción sin facturar para ser comercializados en otras jurisdicciones. Se distribuye para la jurisdicción productora el precio de compra en lugar de origen y en las otras jurisdicciones en donde se comercializan los productos, el valor del precio de venta menos el precio al cual se adjudicó a la jurisdicción productora, todo en función del artículo 2 del Convenio.

El segundo párrafo se refiere al comprador de algunos productos específicos, se apropiá para la jurisdicción productora el precio al valor de adquisición de la materia prima y para las distintas jurisdicciones que se efectúen las posteriores etapas de la actividad, la diferencia entre el precio atribuible a la jurisdicción productora y el total del precio de venta con arreglo al art. 2 del Convenio.

Finalmente, el tercer párrafo, conocido como Mera compra, también se refiere al comprador, respecto a los distintos productos no comprendidos en el segundo párrafo. Se atribuye el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y lugar de adquisición y la diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y de las distintas jurisdicciones con arreglo al art. 2 del Convenio. También pone la alternativa del 85% del precio obtenido cuando existan dificultades para establecer el precio. Acá si es necesario que el productor primario se encuentre exento en la jurisdicción, caso contrario se aplica el artículo 2 régimen general para la distribución de la base imponible.

Es de destacar jurisprudencia de la Suprema Corte de la Nación² sobre la aplicación de los regímenes especiales y que en uno de sus considerandos destaca lo siguiente:

"7º) Que en este orden de consideraciones, debe señalarse que el Convenio Multilateral estableció un principio rector, que consiste en aplicar a todas las actividades comprendidas, el régimen general contenido en el artículo 2º, "salvo lo previsto para casos especiales". Es decir, que los regímenes especiales deben aplicarse solo cuando se verifican plenamente los requisitos para su procedencia. Si la actividad del contribuyente excede ese marco, se presenta una situación "no prevista especialmente", y, por lo tanto, debe aplicarse el régimen general (artículo 2º del citado Convenio)".

En otras palabras, ratifica cómo debe interpretarse el Convenio Multilateral en cuanto a la aplicación de los regímenes especiales respecto al régimen general.

² Gasnor SA c/Provincia de Salta s/acción declarativa de certeza. CSJN 15/09/2015.

El régimen general consiste en distribuir la base imponible en base a coeficientes de ingresos y gastos que se denomina coeficiente unificado, que tendrá cada jurisdicción. Dicho coeficiente se aplica durante un periodo fiscal que coincide con el año calendario.

En la conformación del coeficiente es donde podríamos decir que existe una gran problemática en función del avance del comercio electrónico, digital o como se denomine.

Mirando hacia el futuro

Debemos destacar la importancia del Convenio Multilateral, de no existir tendríamos serios problemas de distribución de bases imponibles entre las distintas jurisdicciones.

La doctrina calificada es consecuente, siempre fue criticado el impuesto sobre los ingresos brutos, inclusive se menciona su derogación al momento de escribir el presente trabajo. El tributo que lo reemplace deberá tener en cuenta la norma que comentamos para no cometer errores que hoy se encuentran subsanados como ser el de la doble o múltiple imposición.

La actualización del Convenio vigente se impone de forma urgente, como dijimos en párrafos precedentes, esto sería el sustento territorial que exige el impuesto y hoy con el avance del comercio electrónico, surge el sustento desde el punto de vista digital. Este aspecto no está considerado en el Convenio, pero sí considerado en resoluciones interpretativas emitidas por los organismos de aplicación.

Entre otros problemas que podemos señalar, si estamos en presencia del régimen general, la atribución de ingresos y gastos para la conformación de los coeficientes, deja establecido qué teoría aplicar en lo que respecta a Convenio Sujeto o Convenio Actividad, qué domicilio tomar para apropiar el ingreso, mencionar en el Convenio los gastos computables o no computables, hoy considerado en resoluciones interpretativas, etc.

En lo que respecta a los regímenes especiales, también hay situaciones que merecen una aclaración como, por ejemplo, si es factible dividir lo que tienen asignado o no, en el caso del art. 13 dividir en tres artículos diferentes, etc.

Conclusión

Sobre los temas que se explicaron, particularmente de qué trata cuando hablamos del Convenio Multilateral, el mensaje fue expresarnos de la manera más sintética posible, ya que la problemática es mucho más extensa en su tratamiento.

Tratamos de señalar la importancia de tener un Convenio Multilateral, que a punto de cumplir 50 años -con sus defectos y virtudes- da muestra de un accionar positivo en un país federal, por cuanto tienen activa participación todas las jurisdicciones.