

AUTOR: ALMADA, LORENA

**LAS DISPOSICIONES DEL CONVENIO MULTILATERAL, LA PROVINCIA DE
MISIONES Y LOS EFECTOS NO DESEADOS¹**

El convenio multilateral es un mecanismo fiscal interjurisdiccional destinado a dar solución a la doble o múltiple imposición interna que se plantea por la coexistencia horizontal de los Fiscos, con facultades concurrentes para gravar la capacidad contributiva exteriorizada por el ejercicio de actividades económicas o lucrativas en dos o más jurisdicciones, que adoptó el criterio de tomar como base de distribución de la competencia fiscal, los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de tales actividades.

En virtud de ello, los ingresos brutos que aquí se analizarán son los derivados de las operaciones de exportación pero que se refieren a actividades que son desarrolladas en el país en dos o más jurisdicciones y provienen de un proceso único, económicamente inseparable.

Partiendo del hecho de la no gravabilidad de las exportaciones, por resolución general 44/1993, ratificada por la resolución general 49/1994, la Comisión Arbitral ha establecido que las exportaciones no sean consideradas en la construcción del coeficiente unificado del Régimen General de distribución de la base imponible.

Dice textualmente la norma: *“Los ingresos provenientes de operaciones de exportación así como los gastos que les correspondan no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible”*.

En efecto, previo al dictado de esta resolución se evidenciaba un disímil tratamiento fiscal de las legislaciones locales a tales ingresos, dado que mientras algunas de ellas no lo sujetaban a gravamen, otras disponían la exención de tales ingresos. En tales condiciones, no era posible cumplir con los propósitos que inspiraron el Convenio Multilateral, que apuntaron fundamentalmente a la elaboración de parámetros objetivos de distribución, de forma de preservar un equilibrio adecuado en la distribución de ingresos provenientes de actividades económicas interjurisdiccionales.

Por ello, los órganos del convenio partieron del examen de las diversas legislaciones locales, de las cuales surgía, en forma indubitable, la voluntad de las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral, de no someter a imposición, ingresos provenientes de las operaciones de exportación.

¹ Extracto del trabajo presentado en el 19º Congreso Nacional de profesionales en Ciencias Económicas, desarrollado en la ciudad de Mendoza los días 17, 18 y 19 de Octubre de 2012

Respecto a la figura de la **mera compra**, regulada por el artículo 13 3er. párrafo del Convenio Multilateral, cabe tener presente que la adquisición de materia prima destinada a la elaboración de productos a exportar no entra dentro de las previsiones de la RG (CA) 44.

Como dijimos, ha sido el criterio rector en las provincias no gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a las exportaciones, no obstante, cabe aclarar que en el supuesto aquí tratado –la mera compra–, no se grava la actividad exportadora como tal, sino que del total de ingresos generados por el desarrollo de dicha actividad, se detrae una porción, en función al valor de compra de las materias primas (productos agropecuarios) adquiridas en la jurisdicción productora, que se grava con el impuesto, por acaecer el hecho imponible “mera compra” previsto en la legislación local, respecto del cual no se regula ninguna exención o exclusión².

Y esto a nuestro entender no merecería reparos, desde el fallo de la Corte “Indunorc/Provincia del Chaco”, donde quedó expuesto que los Fiscos provinciales se hallan legitimados a gravar las actividades que se desplieguen dentro de su territorio, en tanto el tributo a aplicar no sea un impuesto a la exportación, no viole el principio de igualdad y no se transforme en una aduana interna.

Es por eso que coincidimos con lo preceptuado por la Comisión Arbitral en su resolución 10/2007³, en la cual, con relación a la mera compra regulada en la provincia de Chaco⁴, de productos primarios destinados a la exportación, resolvió: *“Que en cuanto a que el destino de las compras es la exportación y qué incidencia genera al momento de atribuir la base imponible por el instituto de la mera compra, para el caso concreto tiene relevancia el hecho de que los productos primarios son entregados en la Provincia del Chaco para su posterior industrialización y/o acondicionamiento en otra Jurisdicción, por lo tanto se cumple en forma íntegra lo establecido en el art. 13, tercer párrafo, del Convenio que regula como requisito para que opere el instituto, que los productos primarios sean adquiridos en la Jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor se encuentre exento.*

“Que de ello se desprende que no se están gravando ingresos por la actividad exportadora de la firma, sino que el tributo se aplica por la actividad de mera compra

² ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia: “La mera compra y la adquisición de materia prima destinada a la elaboración de productos a exportar”, Editorial La Ley, Buenos Aires, Revista IMP 2009-16 (agosto), 1219.

³ “S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS Y CIA. LTDA.c/ Dirección General de Rentas de la Provincia del Chaco”, de fecha 28/3/2007.

⁴ La Pcia. del Chaco, según el art.117 inc. b) del Código Tributario provincial considera alcanzada por el impuesto, entre otras, a la mera compra de productos agropecuarios para industrializarlos o venderlos fuera de su jurisdicción.

dentro de la Jurisdicción del Chaco, la cual no prevé exención alguna y atendiendo a que este instituto adquiere relevancia por sí mismo, la base imponible debe atribuirse íntegramente a la Jurisdicción productora una vez producido el hecho imponible previsto en la ley y con ello no se transgrede ninguna disposición de mayor jerarquía”.

Esta resolución fue apelada ante la Comisión Plenaria, originando la sanción de la resol. (CP) 10/2008⁵, mediante la cual se sostuvo, con relación a este punto, que “cabe reiterar lo expresado por la Comisión Arbitral”.

En el mismo sentido se expide la Comisión Arbitral, al rechazar el recurso interpuesto por la empresa contra la determinación efectuada por la provincia de Salta⁶, mediante resolución 33/2007⁷.

En el caso planteado contra la provincia de Tucumán⁸, mediante resol. 3/2008⁹, la Comisión Arbitral reitera: *“Que respecto al planteo de que la Provincia de Tucumán estaría gravando las exportaciones, cuadra recordar que el Convenio regula como requisito para que opere el instituto de la mera compra, que los productos primarios sean adquiridos en la Jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor no tribute el gravamen en dicha jurisdicción -para el caso, la actividad del productor se encuentra beneficiada con la alícuota del cero por ciento (0%)-; de todo lo cual se desprende que no se están gravando ingresos por la actividad exportadora de la firma, sino que el tributo se aplica por la actividad de mera compra dentro de la Jurisdicción de Tucumán, la cual no prevé exención alguna para dicho instituto, y atendiendo a que el mismo adquiere relevancia por sí solo, la base imponible debe atribuirse íntegramente a la Jurisdicción productora una vez producido el hecho imponible previsto en la ley y con ello no se transgrede ninguna disposición de mayor jerarquía como aduce la firma”.*

Esta resolución fue apelada ante la Comisión Plenaria, dictándose la resol. 26/2008¹⁰, en la cual se expresa: *“es necesario destacar que la Comisión Arbitral mediante la Resolución Nº 10/2007 (CA), ratificada por la resolución (CP) Nº 10/2008, ha resuelto una situación similar a la planteada en las presentes actuaciones (...).”*

En consecuencia, no podríamos alegar la no aplicación del instituto de la mera compra en el caso de que el adquirente de los productos primarios sea un exportador, por cuanto, de acuerdo a la legislación local, resulta alcanzada por el impuesto la compra

⁵ De fecha 16/10/2008.

⁶ La Pcia. de Salta, por medio del art. 160 del Código Fiscal provincial, grava con el impuesto la mera compra.

⁷ “ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A c/Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta”, de fecha 19/06/2007.

⁸ A través del artículo 195 inc. a) del Código Tributario Provincial, se incorpora a la mera compra como hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

⁹ “VICENTIN S.A.I.C. contra la Provincia de Tucumán”, de fecha 19/2/2008.

¹⁰ Resol. (CP) 26/2008, de fecha 17/12/2008.

de éstos, aún cuando el destino de la producción final sea la comercialización fuera del país. No podemos ignorar esta situación, y dejar de asignar a la jurisdicción productora la base imponible correspondiente, según lo establecido por el art. 13 del convenio multilateral.

En este orden de ideas, Varela¹¹ ha señalado: “de acuerdo a la actual redacción de este instrumento ‘de derecho tributario interjurisdiccional de tipo convencional’ la jurisdicción productora gozaría de la facultad, siempre que haya definido a la mera compra como hecho imponible, de gravar aquella exportación en la parte que corresponde al valor de adquisición del industrial”.

Aclarado ello, nos centraremos en el **caso de la Provincia de Misiones** que pasa a gravar los ingresos provenientes de las operaciones de exportación a partir de enero de 2006.

Esta cuestión fue debatida por la Comisión Arbitral en la causa C.M. 784/2008, “Pirelli Neumáticos SA c/Provincia de Misiones”, resuelta por resolución (CA) 9/2010, ratificada por la Comisión Plenaria por resolución 7/2011.

Así, la Comisión analiza la cuestión controvertida la cual radica en definir si las operaciones de exportación llevadas a cabo por PIRELLI deben formar parte de los ingresos total país a los fines de aplicar el coeficiente unificado de distribución de base imponible calculado y asignado a la Provincia de Misiones en el período que alcanza el ajuste.

Para lo cual destaca que los coeficientes unificados determinados por PIRELLI, sin considerar los ingresos y gastos vinculados a las operaciones de exportación, no son cuestionados por el Fisco, los cuales tienen justificación en las disposiciones del artículo 7° de la Resolución General (CA) N° 2/2009, que establece: “*Los ingresos provenientes de operaciones de exportación así como los gastos que les correspondan no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible*”. Este artículo registra como fuente la Resolución General N° 44/93 ratificada por Resolución General N° 49/94 de la Comisión Arbitral.

Así, tal como se sostuvo en la resolución (CP) 31/2006, “**las disposiciones de la Resolución General N° 44/93, mientras subsista su vigencia, tienen plena aplicación más allá de la nueva circunstancia creada por el hecho que en la actualidad, algunas Jurisdicciones provinciales han resuelto gravar las exportaciones**”.

¹¹ VARELA, Pablo: “La mera compra en el artículo 13 del Convenio Multilateral”, Editorial Errepar, octubre 1992, Doctrina Tributaria: XII.

Cabe destacar, tal como la Comisión Arbitral lo hiciera en la R (CA) 3/2009 que ésta es incompetente para intervenir en temas de exclusiva incumbencia local y que no corresponde que la Comisión se inmiscuya en cuestiones de política tributaria de las jurisdicciones. Tampoco es competente para tratar la inconstitucionalidad y resolver sobre el régimen de coparticipación. Sólo admite la competencia para analizar la presunta violación al Convenio Multilateral y a las resoluciones generales invocadas por la recurrente.

Ahora bien, la decisión del fisco de la Provincia de Misiones tiene un efecto más amplio que el que podría suponerse a simple vista, pues como menciona Argañaraz¹², no solamente afecta a la competitividad de las empresas radicadas en Misiones, sino también a la de empresas de cualquier otro punto del país que realicen algún tipo de operación en esa jurisdicción.

Así, precisó que "una empresa que tenga determinado un coeficiente para la provincia de Misiones y efectúe exportaciones deberá distribuir las mismas no sobre la base de la jurisdicción de origen sino según los coeficientes. Por lo tanto, **una parte de sus exportaciones** (que surge de multiplicar el total de las mismas por el coeficiente de Misiones) debe ser imputada a la provincia de Misiones y deberá tributar el impuesto a dicha provincia según la alícuota establecida".

En consecuencia, "una empresa incluida en el Convenio Multilateral y que tenga determinado un coeficiente de distribución de base imponible para Misiones **deberá tributar** al fisco de dicha provincia **ingresos brutos por una parte de sus exportaciones, aun cuando no se hayan originado en la jurisdicción Misiones** o cuando nunca haya efectuado una exportación con ese origen".

De esta forma, como señala Karaben¹³, más allá de las consideraciones respecto al tratamiento de la gravabilidad o no de las exportaciones, es claramente distorsivo el hecho de seguir manteniendo la vigencia de estas resoluciones por parte de la Comisión Arbitral, sobre todo por el hecho de que las razones que justificaron el establecimiento de la misma se basaban en que *ninguna Jurisdicción* gravaba las exportaciones, tanto sea por considerarlas exentas, excluidas de base o de objeto.

Sin lugar a dudas, por más que el texto de las resoluciones de la Comisión Arbitral en cierto modo se aparten de lo que se encuentra escrito en el Convenio, la utilidad fue

¹² ARGARAÑAZ, Nadín: "Impuesto a los Ingresos Brutos: Un gran retroceso de Misiones y un avance de Santiago del Estero", Revista Novedades Económicas, Año 28, Edición N° 338, IERAL, Fundación Mediterránea, 20 diciembre de 2006.

¹³ KARABEN, Raúl: "Impuesto sobre los ingresos brutos en las exportaciones. El caso de la Provincia de Misiones y sus consecuencias en el Convenio Multilateral", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), t. XXXII, noviembre 2011, p. 1077.

significativa, pero hoy carecen de sustento, ya que Misiones desde el año 2006 sí grava las exportaciones, por lo cual este tema debe ser revisado.

Estas consecuencias no pensadas ni por la Comisión Arbitral ni por la Jurisdicción de la Provincia de Misiones generan serios efectos distorsivos para los sujetos exportadores, puesto que las empresas cuya principal fuente de ingresos proviene de las exportaciones, debe eliminar todos los ingresos y gastos vinculados a las exportaciones construyendo el coeficiente en función de las operaciones en el mercado interno.

Luego, cuando se liquide el impuesto que corresponde a cada mes, por las normas ahora vigentes desde la Provincia de Misiones, los exportadores deben tributar el impuesto sobre los ingresos brutos sobre las exportaciones, en la porción que le corresponde a Misiones.

Pero no debe confundirse, no interesa de cuál sea la Aduana por la que egresan los bienes, ni la jurisdicción desde donde parten las mercaderías, **todas** las exportaciones del país serán sometidas a imposición de acuerdo al coeficiente unificado, que se obtenga y atribuya, en la Provincia de Misiones¹⁴.

El efecto indirecto se produce para aquellas empresas que están alcanzadas por el Convenio Multilateral, que obliga a inscribirse en él a todo sujeto que, efectuando ventas en diferentes jurisdicciones provinciales, efectúa también en ellas gastos de producción, comercialización, distribución o promoción.

Así, por ejemplo, respecto de la industria vitivinícola, cabe traer a colación el siguiente comentario periodístico: “Por si no faltaran problemas derivados de las trabas que afectan al comercio exterior entre Argentina y Brasil, las empresas de Mendoza que envían sus cargas al vecino país a través de Posadas, la capital misionera, ahora deben tributar Ingresos Brutos por más que no registren actividad local ni comercialicen sus productos en la provincia”¹⁵.

En este marco, no resulta ocioso recordar que la Comisión Arbitral con fecha 31-5-1974 mediante el dictado de la resolución general 9¹⁶ fijó las normas que debían observar las jurisdicciones adheridas respecto de los ingresos provenientes por exportación cuando el escenario era otro a raíz de la jurisprudencia sentada por la Corte en el caso “Indunor SA c/ provincia de Chaco”, antes del acuerdo provincial de renuncia a la gravabilidad de las exportaciones.

¹⁴ KARABEN, Raúl, ob. cit. en nota 13.

¹⁵ Misiones obliga a pagar Ingresos Brutos a exportaciones mendocinas, diario Los Andes, del 17/5/2011.

¹⁶ B.O. 18-6-1974, L.I. XXX, 1167.

Por esta disposición normativa se determinó que los “los ingresos brutos provenientes de operaciones de exportación serán atribuidos a la jurisdicción donde se concierte la operación –jurisdicción vendedora-...”

A nuestro entender, como lo mencionáramos previamente, la Provincia de Misiones infringe la ley de coparticipación federal de impuestos al gravar los ingresos por exportación, no obstante, tanto los planteos ante la justicia local, como ante la comisión federal de impuestos no resuelven aun el fondo de la cuestión.

Desde el año 2006, en muchos casos, esta provincia se ve beneficiada con la vigencia de las resoluciones generales 44/1993 y 49/1994, dado que sujetos que desarrollan su actividad exportadora en otras jurisdicciones, al tener que eliminar los ingresos y gastos de estas ventas, deben atribuir a esta provincia los ingresos conforme al coeficiente unificado como consecuencia de las operaciones en el mercado interno.

En conclusión, dado que hace 6 años las condiciones que originaron el dictado de dichas normas no son las mismas –puesto que como dijimos, los órganos del convenio partieron del examen de las diversas legislaciones locales, las cuales unánimemente **no** sometían a imposición los ingresos por exportación-, entendemos, la decisión debería revisarse a los fines de por lo menos en este aspecto, se eviten los efectos no deseados que acarrea su vigencia.