



COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS

Viamonte 1582 / 1592 C1055ABD - C.A.B.A. – República Argentina
Teléfonos: (54 11) 4371-1406 y 5219-0031 (rot.); 4371-1418/5573/8831
Fax: (54 11) 4372-0242 – Email: colegio@cgce.org – Página Web: www.cgce.org

XL JORNADAS TRIBUTARIAS

Ciudad de Mar del Plata, 17, 18 y 19 de Noviembre de 2010

INFORME DE RELATORÍA COMISIÓN Nº 2

Autoridades:

Presidente: Dra. Marina Parera
Relator: Dr. Ricardo Chicolino
Secretario Dr. Martín Caranta

Directivas del Relator, CP Ricardo Miguel Chicolino.

TEMA: CONVENIO MULTILATERAL – TEMAS CONTROVERTIDOS EN LA ASIGNACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS.

Es muy importante considerar el “espíritu” que gobernó la creación del CONVENIO MULTILATERAL (CM), como así también la “funcionalidad” que se le ha asignado, al momento de analizar los problemas y controversias que genera su aplicación.

Esta norma, de carácter suprallegal, fue creada – por acuerdo de todas las jurisdicciones provinciales - para evitar la múltiple imposición interprovincial en el ámbito del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB).

Para dotarlo de la funcionalidad necesaria, se crearon los distintos órganos que controlan y reglamentan su ejercicio, como son la COMISIÓN ARBITRAL (CA) y PLENARIA (CP), cada una con sus respectivas facultades reglamentarias, de control, presupuestarias y procedimentales. Además, se establecieron los procedimientos necesarios para la designación de las autoridades de los distintos órganos de gobierno, como así también se crearon las distintas

instancias procesales (Comisión Arbitral y Plenaria) para la discusión de los problemas que deriven de su aplicación.

En dicho contexto, su función es la establecer los métodos o criterios que permitan distribuir con equidad la potestad tributaria que se le reconozca a cada fisco provincial, sobre la base imponible total (BI) del ISIB.

En el desarrollo de tal magna tarea se plantean ciertos problemas y controversias que se tratarán de analizar.

En función de ello, las autoridades del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas han escogido para su tratamiento por esta Comisión Nº 2 aspectos que hacen a dicha problemática, específicamente cuando la misma se refiere a la aplicación de las normas del CM, como así también a las interpretaciones de los distintos organismos de fiscalización y de control.

Acorde con la tarea, enuncio a continuación los puntos propios y excluyentes de esta convocatoria. A los efectos de definirlos, y a la vez ordenar la propuesta, los clasificamos en problemas exógenos y endógenos al CM.

I. PROBLEMAS EXÓGENOS AL CM

El primer inconveniente que se plantea en la aplicación del régimen, es consecuencia de la multiplicidad de organismos de recaudación facultados para ejercer en forma concomitante un efectivo control de su aplicación.

Esta situación se transforma en una importante fuente de conflictos, generados en algunos casos a partir de la insuficiencia o ausencia de normas que definan con claridad los procedimientos o criterios de atribución necesarios para lograr la equidad pretendida.

Detrás de dicho déficit normativo, se ocultan también conductas disvaliosas por parte de los contribuyentes, como así también de los

fiscos provinciales que justifican su desmedida voracidad recaudatoria en la ineficiencia de los sistemas distributivos.

Otra importante fuente generadora de conflictos se localiza en la disparidad de criterio con que cada provincia define las cuestiones fundamentales del tributo, tales como la base imponible, las exenciones, exclusiones de objeto, deducciones, como así también la utilización de ciertas figuras jurídicas como las prestaciones de servicios, los mandatos comerciales, las consignaciones, la mera compra, etc.

Tal situación incide negativamente en la aplicación del CM, fundamentalmente al momento de asignar los ingresos y gastos a cada jurisdicción. Resulta impostergable que los fiscos aúnen esfuerzos para establecer pautas comunes, que sean respetadas legislativamente, al momento de definir los preceptos sustanciales que rijan la aplicación del tributo.

II. PROBLEMAS ENDÓGENOS DEL PROPIO CM

Al momento de detallar los inconvenientes que se derivan de su propia génesis normativa, nos encontramos con que resulta imprescindible una revisión general de los criterios establecidos a través de las resoluciones generales y de los casos concretos, que hacen a la aplicación del CM.

Es necesario que los fiscos se avoquen a través del organismo competente creado al efecto – COMISIÓN ARBITRAL (CA) – a rever la normativa aplicable.

Si bien debe destacarse como un hecho positivo el dictado de la resolución general anual que comprende a todas las existentes dictadas hasta el 31 de diciembre del año anterior, debe considerarse que existen otras que resultan de imposible cumplimiento tal como la Resolución General N° 83/02, entre otras.

Detalle en primer término los problemas comunes a ambos regímenes, para luego abordar los vinculados al Régimen General y a los distintos Regímenes Especiales, respectivamente.

II.1. VINCULADOS A AMBOS REGÍMENES:

Convenio Sujeto o Convenio Actividad:

Desde siempre se constituyó en un tema de discusión la elección entre el criterio de “convenio sujeto” o “convenio actividad” al momento de aplicar el CM.

Sin embargo, después del último intento de reforma del CM, en la que se pretendía imponer el criterio de “convenio actividad”, la tendencia mayoritaria del pensamiento doctrinario se inclinó por la aplicación del criterio de “convenio sujeto”, que estuvo apoyado en sus comienzos por distintos fallos (Resolución de la CP N° 2/85 IRIARTE Y CIA SCS, CANALE ANGELLACCIO & CIA SRL), y mas recientemente en las Resoluciones de la CA N° 6/98 (FABRA FONTS) y N° 15/05 (AUTOPISTAS DEL SOL SA) y de la CP N° 10/2006 (AUTOPISTAS DEL SOL SA).

Luego, a partir del fallo “SENIPEX S.A” del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el tema adquirió notoriedad y puso nuevamente en escena la inexistencia de normas claras, reactualizando el debate.

Más allá de las distintas apreciaciones doctrinarias que se manifestaron a partir del fallo entre quienes consideran o no a SENIPEX S.A: como un caso testigo, lo cierto es que la importancia del tema exige que la CA fije el criterio que regirá hacia el futuro.

Los años de debate y la tinta derramada justifican que la CA tenga una consideración especial sobre la situaciones ya generadas como consecuencia de la utilización de uno u otro criterio, sobre todo considerando las implicancias que se pueden derivar a partir de la opinión que emita.

Protocolo Adicional

La aplicación del Protocolo Adicional (PA) también se constituyó en una importante fuente de debate, aunque en este caso aplacado por la propia parcinomia de la CA que durante mucho tiempo se mostró adversa en corregir las dificultades que derivaban de su aplicación.

La última reforma introducida al régimen por la Resolución General 3/2007 representa una muestra más de la existencia - en el propio seno de la CA - de una voluntad manifiesta por no resolver definitivamente el tema.

El hecho de que en su texto se mantenga como requisito para su aplicación a: la necesaria existencia del disenso entre los fiscos, la permanencia del requisito previo de que el error del contribuyente sea inducido por algún fisco provincial o por la CA, la prohibición de que el ajuste no provenga de la omisión de base imponible, la prohibición de acogimiento a regímenes de regularización, entre otras cuestiones, demuestra que las Provincias están más preocupadas en la posible pérdida de recaudación por compensación que en lograr la transparencia misma del régimen.

Sustento Territorial:

El CM exige la existencia previa o concomitante de sustento territorial en una jurisdicción determinada a los efectos de atribuirle ingresos. De tal manera se manifestaron las CA y CP en numerosas Resoluciones de Casos Concretos (BASF Argentina SA Resolución N° 3/00 y 12/00 de la CA y CP, respectivamente; Sprayette SA, Resolución N° 26/01 de la CA, entre otras).

Si bien el concepto de sustento territorial se encuentra definido en el texto actual del CM mediante la interacción prevista entre el inciso a) del artículo 2, y los artículos 3° y 4°, al momento de su aplicación fáctica se mantienen ciertos problemas que se plantean en la factibilidad operativa de demostrar la cuantía y apropiación del gasto.

Debe considerarse a este efecto que el CM es aplicable en un universo de contribuyente muy heterogéneo en cuanto a medios tecnológicos disponibles y organización administrativa se refiere.

En vano resulta la minuciosidad prevista en la Resolución de la CA N° 83/02 para fijar sustento territorial en las operaciones entre ausentes, si al momento de su aplicación resulta de imposible medición tanto para los contribuyentes como para los fiscos intervinientes.

En este punto se requiere que el organismo de control establezca criterios generales para la apropiación del gasto, evitando caer en particularidades o cuestiones especiales, que en pos del preciosismo técnico pueden restarle transparencia al régimen.

Estado de Resultado Contable(ERC) versus Estado de Resultado Impositivo (ERI).

También en el Convenio Multilateral (CM), como en otros impuestos nacionales (IG e IGMP), existe una diferencia entre el Balance Contable y el Balance Impositivo.

En efecto, a los fines de determinar los coeficientes de atribución de base imponible en el régimen general, como así también en la parte pertinente del artículo 13° del CM, se parte de la información que brinda el ERC, al cual se le aplican los ajustes necesarios establecidos por la norma para confección el ERI, que constituye la información previa y necesaria para determinar los coeficientes de distribución.

Evidentemente, la existencia de un balance contable distinto del balance impositivo tiene su origen en los objetivos que persiguen cada uno de ellos.

REIG al manifestar su discordancia con la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) en “**Industrias Plásticas D Accord SRL**”, sostuvo que no es requisito necesario para el reconocimiento de los ajustes impositivos en la liquidación del tributo que estén registrados contablemente, aunque sí reconoce que resulta aconsejable tal situación.

Luego, la misma Sala A del TFN revierte su postura en la causa “**Compañía Argentina de Refrescos SA**” y considera que el tratamiento

fiscal es distinto del tratamiento contable, independientemente de que éste último sea el punto de partida de aquel.

Con igual criterio se manifiestan el TFN y la Cámara Nacional de Apelaciones en las causas “**Maríncola Jorge**” y “**Cerámica Bolla SA**”, respectivamente.

El artículo 5º establece que el “Balance Contable” es el inicio del camino que finaliza en el “Balance Impositivo”, y el tránsito entre uno y otro está delineado por el artículo 3º, ambos del CM.

Sin embargo, no pocas controversias genera la aplicación del inciso a) del artículo 3º al considerar la conformación del costo no computable. Falta definir si al efecto se aplican los criterios contables o se crea un criterio específico a los fines del CM. Tal situación merece una pronta aclaración.

II.2. VINCULADOS A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN GENERAL Y REFERIDOS A LA ATRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS:

Operaciones entre ausentes:

Los avances tecnológicos en el ámbito de las comunicaciones incidieron en la creación de nuevas metodologías y formas de relacionarse comercialmente. Internet transformó la forma de interactuar de los individuos, sustituyendo la interacción presencial.

Estos cambios en las formas de comunicación deben ser receptados por el CM para evitar los vacíos legales que se producen por la falta de consideración de situaciones que además, en su ámbito, van generando su propio régimen legal.

Considero que entramos en la etapa en que resulta necesario rever la permanencia en el texto del CM del método de atribución de ingresos que denominamos operaciones entre ausentes.

Además del análisis puntual que exige la comprobación de la existencia de gastos no computables y del cambio de criterio en la atribución del ingreso, debe considerarse especialmente las dificultades operativas que se generan en la individualización de estas transacciones en el contexto de la informalidad que las rodea (ventas por TE, correspondencia, Internet, etc).

En este orden, y atendiendo a la tendencia del comercio mundial, en poco tiempo asistiremos a la generalización del comercio electrónico en muchas actividades, con lo cual, las dificultades que genera la aplicación de éste método de atribución de ingresos se magnificarán en corto tiempo.

Domicilio de entrega, de utilización económica o del adquirente, en las operaciones entre presentes y/o ausentes.

El inciso b) del artículo 2º establece que los ingresos brutos deben atribuirse en proporción a los provenientes de cada jurisdicción, en función del sustento territorial, entendiéndose por tal, a la existencia de actividad económica en una jurisdicción que se manifiesta por medio del gasto. Para ello resulta importante considerar la magnitud del gasto, su grado de significatividad y la vinculación con la actividad.

Si bien se reconoce que la tendencia generalizada de las resoluciones de los organismos de aplicación del CM está orientada a considerar la jurisdicción del domicilio del adquirente para atribuir el ingreso - en la medida en que exista sustento territorial en la misma -, resulta conveniente dejar expresamente establecida tal situación para evitar la aplicación de criterios dispares por parte de los contribuyentes y de los fiscos fiscalizadores.

II.3. VINCULADOS A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN GENERAL REFERIDOS A LA ATRIBUCIÓN DE GASTOS.

Respecto de los egresos que surgen del ERC, el CM los divide en dos grandes grupos: a) los denominados gastos computables que participan del cálculo para la obtención de los coeficientes de asignación de base

imponible, y, b) los no computables que no participan en la obtención de los mismos, y que solamente tienen incidencia en el caso de operaciones celebradas entre ausentes.

Sin embargo, existen otros tipos de egresos que si bien no integran ninguno de tales grupos, tampoco participan en la determinación de los coeficientes de atribución de base imponible. Nos referimos en este caso a los vinculados con actividades no gravadas y con aquellas comprendidas en los regímenes especiales de atribución de base imponible, detallados en los artículos 6º al 13º del CM.

Me abocaré a señalar las dificultades que se plantean en el ámbito de los gastos designados por el CM como “no computables”. Conforman este grupo aquellos egresos que por su naturaleza no representan de forma clara el ejercicio de actividad en una jurisdicción determinada, al menos en su generalidad.

Sin embargo, a poco de comenzar el análisis, se puede observar que esta premisa no resulta aplicable de manera genérica sin afectar el criterio de razonabilidad, que indudablemente debe tenerse presente al momento de interpretar y aplicar la norma.

Todo ello si lo que se pretende es lograr una atribución de base imponible que responda a la realidad económica que surge como consecuencia del ejercicio de actividad en las distintas jurisdicciones que participen en su desarrollo.

Costo de la materia prima y de las mercaderías de reventa.

En general se comparte el criterio del legislador en cuanto a considerar que este tipo de gasto no resulta - para la generalidad de los casos - fácilmente atribuible a una jurisdicción determinada. Sin embargo, resulta poco clara la definición de los conceptos que conforman dicho costo.

Entiendo que el legislador pretendió mantener la computabilidad de los gastos directos e indirectos que conforman el costo de un producto y que a los fines del CM resultan fácilmente atribuibles a una jurisdicción determinada, y previó la no computabilidad de la materia prima y de la

mercadería de reventa, conceptos para los cuales no sólo resulta dificultosa su atribución, sino también el control que respecto de la misma deben ejercer los distintos organismos de recaudación y control provinciales.

Sin embargo, aun se mantienen ciertos puntos oscuros que surgen al momento de interpretar la norma. Por ejemplo, si en el costo de la materia prima y de la mercadería de reventa deben participar ciertos gastos que la técnica contable considera activables y luego trasladables al costo al momento de la comercialización de las mismas. Tales como los gastos de compra.

Resulta claro que los jornales, detallados en el 2º párrafo del artículo 3º, se consideran computables y también forman parte del producto elaborado por el contribuyente; sin embargo no se advierte la misma transparencia al momento de definir otros conceptos que también integran el costo.

En relación con el tema, no es pacífica la jurisprudencia, basta con analizar las causas Libertad SA y Juan Manuel Fangio SA para verificar la tendencia de la CA, enfrentada con la postura que emana de las sentencias del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires (TFA PBA causa Tejimet SA).

El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización;

En este punto el CM sigue idéntico criterio que el manifestado en el inciso a) del artículo 3º al cual nos referimos en el punto precedente, que consiste en no considerar como gasto computable aquellos que son de difícil atribución.

Concretamente nos estamos refiriendo al costo de los servicios que se contratan para su comercialización, que suele generar dos tipos de problemas para los contribuyentes de CM.

El primero consiste – en muchos casos- en la imposibilidad de determinar con exactitud el lugar de imputación o prestación del servicio adquirido que a su vez pudo ser comercializado en una jurisdicción distinta.

El segundo pasa por definir en la práctica que comprende el concepto “...costo de las obras o servicios que se contraten...”.

Las cuestiones debatidas en las causas Asistencia Odontológica Integral SA, ROI SA y Medicina Integral Metropolitana deben enrolarse en el primero de los problemas planteados, y allí se discutieron situaciones vinculadas a la imputación de los ingresos y su conexidad con el lugar de prestación del servicio adquirido, aunque éste a las postres resultara no computable.

En cambio, en las causas Cotecsud Compañía Sudamericana SASE, Solvens SA, Viacart SA – entre otras – las cuestiones debatidas giraron en torno a definir si los conceptos erogados representaban un gasto computable, o si, por el contrario se trataba de un costo de adquisición de servicios no computable.

Si bien, a mi criterio, la solución al interrogante pasa por analizar si se trata de un servicio que se adquiere a un tercero y que luego se comercializa, considero apropiado una definición mas clara del concepto para evitar confusiones y controversias.

Los gastos de propaganda y publicidad

Otro de los egresos considerados por el CM como no computables son los gastos que las empresas realizan para hacer trascender un producto o servicio, y que son conocidos como gastos de propaganda o publicidad.

Generalmente son gastos masivos, que generan dificultades al momento de medir donde es soportado para asignarlo a las distintas jurisdicciones.

Sin embargo, pueden existir excepciones como el caso de los gastos de propaganda correspondiese a una promoción en una publicación local, específica de una ciudad o provincia, que podría transformarlo en un gasto computable en la misma, más allá de su trascendencia.

Así también, las promociones o presentaciones de ciertos productos generan gastos perfectamente medibles y atribuibles a una jurisdicción determinada.

Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera);

El artículo tercero del CM, en su inciso d), establece que los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.), no se computarán como gastos.

En general, la doctrina sostiene que la no computabilidad de los gastos detallados taxativamente en el artículo tercero, responde a que resulta dificultosa su apropiación a las distintas jurisdicciones, o porque su cómputo no permite una medición correcta de la actividad económica realizada en la jurisdicción que los solventa.

Si bien no revisten tal condición las contribuciones patronales por su carácter de complementariedad con las remuneraciones de los trabajadores, y en tal sentido, además de su fácil apropiación (siguiendo la suerte del principal, los salarios) no distorsionan la actividad económica realizada en la jurisdicción que las solventa, su carácter de tributo obliga a considerarlas como no computable.

La jurisprudencia es conteste con el texto legal, y así quedó refrendado en la causa Compañía Internacional de Tecnología y Servicios S.A., en la que el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires pretendió su computabilidad.

La CA mantuvo la aplicación del inciso d) del artículo 3º del CM, y en la causa CARTOCOR SA el fisco finalmente revió el ajuste practicado, confirmando el coeficiente de gastos declarado por la firma (considerando las contribuciones sociales no computables).

Dejando de lado la discusión de que si las contribuciones patronales son impuesto o no tal cual la redacción actual del CM, considero que debiera

reverse la posibilidad de incorporarlas en el 1º párrafo del mismo artículo, como formando parte del enunciado general de los gastos computables.

Los intereses;

El CM define a los intereses como gasto no computable, es decir que aquel costo que una empresa tiene que afrontar por endeudarse para el desarrollo de su actividad, no es considerado a los efectos de la determinación del coeficiente de gasto.

Sin embargo, existen casos que merecen una consideración especial como por ejemplo aquellos que tienen un destino específico como la adquisición de una maquinaria o el desarrollo de una línea de producción, que podría ser asignado fácilmente a una determinada jurisdicción.

Honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

El último de los gastos definidos como no computables por el CM, es el correspondiente a la retribución recibida por las personas encargadas de dirigir a las empresas: los directores. Se establece como no computable el excedente del 1% del resultado que surge del balance comercial.

No existe justificación para un castigo tan importante hacia las jurisdicciones en las que se encuentra ubicada la administración de la empresa o el asiento natural de los directores, como así tampoco el hecho de que el gasto esté atado a un resultado contable positivo.

Así también, el límite del porcentaje de computabilidad parece injustificado y representa una medida excesiva que termina perjudicando la equidad en la distribución de los gastos.

Otros gastos no computables no enumerados en el Artículo 3º del CM

Otro concepto que corresponde considerar en este análisis, aunque no se encuentra comprendido dentro de los conceptos no computables

enumerados en los incisos a) al f) del artículo 3º, son las diferencias de cambio.

Este gasto, que forma parte del “Balance Contable” debe ser considerado dentro de los ajustes a practicar para llegar al “Balance Impositivo”.

En efecto, la RG N° N° 93/03 (26), hoy incorporada en el artículo 16 a la Resolución N° 2/2009 lo considera como un concepto no computable para la conformación de los coeficientes unificados. A mi criterio, debiera seguir la suerte del principal, atendiendo a lo expresado en el punto precedente.

Gastos vinculados a exportaciones

Otro concepto que trajo no pocas dificultades a los contribuyentes que debían aplicar el CM son los gastos que se enuncian bajo este concepto.

Ya en el año 1993, la Provincia de Misiones en nota de fecha 3 de diciembre de 1992, solicita a la Comisión Arbitral que dicte una resolución general interpretativa, en el sentido de que los ingresos y gastos derivados de las exportaciones no se consideren computables a los fines de la confección de los coeficientes del CM.

En el uso de las facultades del inciso a) del artículo 24 del CM, y en función del antecedente de la Resolución de fecha 14 de septiembre de 1990 dictada en el expediente 19/89 Swift Armour S.A. la CA dictó la RG N° 44/93, que luego fue ratificada por la RG N° 49/94 y que actualmente se encuentra incorporada en el artículo 7º de la RG 2/2009, y específicamente enunciada en la RG N° 7/2009.

En ellas se resolvió que tanto los gastos como los ingresos provenientes de operaciones con el exterior no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible, y se estableció el criterio para la distribución de los gastos imputables a tales operaciones.

Dichas Resoluciones Generales – dado que no hacen ninguna distinción –, se refieren concomitantemente a operaciones de exportación de bienes

y de servicios, situación respecto de la cual no existe uniformidad en el tratamiento que ciertas Provincias le asignan al tema.

Muchas de ellas consideran alcanzadas por el ISIB a las exportaciones de servicios, situación que dificulta la apropiación de los ingresos y gastos ante dicha falta de uniformidad de criterio.

Amortizaciones

La última parte del segundo párrafo del artículo 3° del CM descarta las amortizaciones contables para tomar las amortizaciones del IG a los efectos de efectuar la distribución.

Es importante destacar dos cuestiones relacionadas con las amortizaciones a computar. La primera de ellas es que el CM acepta la distribución de un concepto que no sea propiamente un gasto.

La segunda consideración es que el CM define con claridad cual es la que corresponde computar. A tal efecto expresa que se refiere a las amortizaciones “... *ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias*”.

La vinculación con el IG para definir cuáles son las amortizaciones a computar a los efectos de la determinación del coeficiente de gastos, genera no sólo la exclusión de las amortizaciones contables, sino que la extiende a aquellas que son no deducibles en la determinación del referido impuesto.

Cabría rever esta posición, atento a la finalidad atribuida al CM.

II.4. VINCULADOS A LA APLICACIÓN DE LOS RÉGIMENES ESPECIALES

Corresponde destacar la necesidad de introducir ciertas modificaciones en alguno de los regímenes considerados especiales, en lo pertinente a la distribución de la base imponible.

Empresas de transporte de cargas o de pasajeros.

El artículo 6° del CM establece que la base imponible debe atribuirse en su totalidad al lugar de inicio del viaje. El criterio considerado contribuye con la simplicidad operativa del régimen, sobre todo porque seguramente se producirá la operación contraria, momento en el cual la jurisdicción de destino se transformará en jurisdicción de inicio del viaje.

Sin embargo, no resultan contempladas en esta operatoria otras jurisdicciones que efectivamente participan del negocio y que no resultan beneficiadas con la atribución de la BI que les corresponde en razón de que en ellas solamente se producen gastos.

Resulta oportuno y necesario reevaluar esta situación y adaptar la normativa vigente a la realidad económica del negocio, situación a la cual recurrió en reiteradas oportunidades la CA cuando tuvo que restablecer el equilibrio ante situaciones que afectaban distribución de la BI.

Empresas constructoras

El artículo 7° del CM establece las pautas de distribución de la BI en la actividad de la industria de la construcción. Considero que resulta necesario quitarle al régimen la rigidez que lo caracteriza al establecer los coeficientes del 10% a la jurisdicción en que esté radicada la administración y 90% a aquella en que se realiza la obra.

Dicha postura normativa, genera situaciones de incertidumbres en los casos de obras en las que participen más de una jurisdicción en cada uno de los sectores en que se desarrollan las actividades administrativas y constructoras.

Si bien la RG N° 2/2009 prevé tal situación y permite la distribución entre las distintas jurisdicciones que participan en cada uno de los sectores (administrativo e industrial) en función de la participación que en el gasto mantiene cada una de ellas, lo cierto es que dicha interpretación reviste la importancia necesaria como para que se incorpore al texto del propio CM.

Actividades profesionales

Se trata de una situación similar a la planteada en el punto anterior. Existen actividades o prestaciones en las que el artículo 10º del CM obliga a distribuir la BI de una manera que no representa la realidad económica de la actividad que se desarrolla.

Dicha situación se genera cuando la prestación es compleja y se realiza simultáneamente en distintas jurisdicciones. En tales casos, el contribuyente se encuentra ante el dilema de adoptar entre:

- a) La postura tradicional que limita la aplicación de éste artículo a los casos en que se registre una total coincidencia entre el modo en que se desarrolla la actividad y la literalidad expresada en la norma, o
- b) Adoptar el criterio de mantener la aplicación del artículo 10º, pero la BI se distribuye entre todas las jurisdicciones en que se realiza la prestación en función de los gastos incurridos en cada una de ellas.

Estas situaciones no colaboran con la transparencia del régimen, y generalmente generan opiniones encontradas entre los distintos organismos fiscalizadores.

Rematadores, comisionistas y otros intermediarios

Las modificaciones que se proponen al artículo 11º del CM no son la consecuencia de deficiencias detectadas en la norma, sino que surgen a partir de las controversias que se generan por la disparidad de criterios con que los distintos organismos de control (ARBA, AGIP, etc) la interpretan.

En general, tales organismos someten la aplicación del artículo a los casos en que existan rendiciones de cuentas entre el intermediario y sus contratantes, por la gestión realizada.

El artículo 222 del Código de Comercio (C.Co.) distingue expresamente el mandato del mandato sin representación. En el primero, dispone dicho

artículo, que el que administra el negocio obra en nombre de la persona que se lo ha encomendado, mientras que en el mandato sin representación y en la figura de la consignación, la persona o entidad obra a nombre propio o bajo la razón social que representa.

Siendo así, las operaciones de intermediación que se instrumenten mediante la figura del mandato comercial, y que se remuneren mediante el pago de una simple comisión, deben ser incluidas en el referido artículo 11º a los fines de la liquidación del ISIB, sin que sea requisito para ello la existencia de rendiciones de cuenta entre los contratantes.

Esta situación se ve agravada por la consideración que, de la intermediación, hacen los fiscos en sus respectivos Códigos Fiscales (CF). Por ejemplo el CF de la PBA se refiere a estas operaciones en el artículo 169, en el que enumera a las distintas figuras jurídicas de la intermediación, pero al referirse a la conformación de la BI las considera como si en todas ellas debiera existir líquido producto.

La misma situación se plantea en el artículo 174º del CF de la CABA.

Otra situación que merece su aclaración es la referida al lugar donde están radicados los bienes que se comercializan. Tanto en los casos en que el intermediario los adquiere a su nombre y luego los factura al mismo precio con más el agregado de una comisión, como así también en aquellos en que el vendedor le factura directamente al comprador y el intermediario factura su comisión a cualquiera de los contratantes.

Culmino con este recordatorio, e informo que toda duda que respecto del alcance de estas directivas pueda presentarse a los autores de trabajos, las evacuaré a través del siguiente correo electrónico: ricardo@chicolinodeluca.com.ar