

BUENOS AIRES, 18 de abril de 2012

## RESOLUCIÓN C.P. N° 8/2012

Visto el Expte. C.M. N° 932/2010 Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas s/solicitud de dictado de resolución general interpretativa, en el que la Provincia de Tucumán y la Provincia de Misiones interponen sendos recursos de apelación contra la Resolución General N° 4/2011; y,

## CONSIDERANDO:

Que los recursos se ha presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la Provincia de Tucumán en su escrito de apelación, dice que el Convenio Multilateral. es un acuerdo entre jurisdicciones que tiene por objeto y fin evitar la superposición de gravámenes a las actividades interjurisdiccionales estableciendo pautas para la atribución de los ingresos entre los distintos fiscos en que desarrolla actividad el contribuyente y, a tal fin, creó los Organismos que entienden en su aplicación, facultándolos para el ejercicio de funciones reglamentarias mediante el dictado de resoluciones generales interpretativas de las cláusulas del mismo y dotándolos de atribuciones cuasi-jurisdiccionales o, al menos, arbitrales para resolver casos concretos que se sometan a su consideración.

Que dentro de las facultades de tales Organismos no surge expresa ni implícita la potestad de establecer normas obligatorias con carácter general en materia de liquidación y pago del impuesto, como es en el caso de la resolución apelada.

Que toda regulación, pauta, armonización y coordinación respecto a regímenes de recaudación, no es competencia ni del Convenio ni de los Organismos de Aplicación, no pudiendo dictar normas reglamentarias ni obligatorias por cuanto el poder de imposición sólo está reservado a las provincias.

Que agrega que el dictado de toda norma por un órgano que expresamente no esté facultado o que no surja tal facultad razonablemente explícita, carece de su competencia constitucional. Por lo tanto, no tiene validez constitucional la resolución general de carácter obligatorio dictada por la Comisión Arbitral respecto a los regímenes de percepción por carecer de competencia en la materia, ya que las únicas facultades conferidas son las de dictar resoluciones generales interpretativas de las cláusulas del Convenio.

Que manifiesta que la Provincia de Tucumán ha acompañado y respetado las pautas dictadas por la Comisión Arbitral respecto a los distintos regímenes de recaudación, como en el presente caso que no ataca lo decidido por la Comisión Arbitral respecto a las pautas fijadas para los regímenes de retención y recaudación bancaria, en razón de que tales pautas no colisionan con el ordenamiento tributario local y los principios del Convenio.

Que por el contrario, lo establecido por la Comisión Arbitral respecto a los regímenes de percepción, carece de validez constitucional ya que fue dictada sin encontrarse facultada para ello; resulta contrario al objeto y fin del Convenio y, además, contraría a las disposiciones del Código Tributario local, toda vez que le priva establecer como medio de pago un régimen de percepción aplicable a contribuyentes locales inscriptos exclusivamente en una jurisdicción distinta a la Provincia de Tucumán o contribuyentes de Convenio sin alta en la Provincia de Tucumán, cuando los mismos revisten el carácter de contribuyentes en la Provincia por verificarse el hecho imponible y acreditar el sustento territorial.

Que con el dictado de la resolución apelada se afectan las potestades tributarias locales por cuanto la misma contradice los arts. 26, 214 y 218 del Código local y en especial, el 219 respecto a los medios de pagos del impuesto, para lo cual los Organismos de Aplicación del Convenio no se encuentran facultados, y dicha resolución contradice las propias normas del Convenio por cuanto impide la percepción en la fuente del tributo a sujetos que desarrollan actividades con sustento territorial en la jurisdicción Tucumán.

Que recuerda que el Convenio resulta ser un complemento de los ordenamientos locales del impuesto; y silas normas del Acuerdo priman sobre las normas locales, cabe tener presente que lo aquí cuestionado es una resolución general con un pretendido carácter obligatorio que no prevalece sobre las normas locales, más aun cuando fue dictada careciendo de competencia.

Que hace reserva del caso federal; pide se otorgue al acto el carácter suspensivo; y que se haga lugar a la apelación dejando sin efecto la Resolución General N° 4/2011.

A fs. 92/96 Provincia de Tucumán amplía la apelación. Se refiere al debate producido en la reunión de Comisión Arbitral del 18/08/2011 donde un representante dijo que las provincias que participaron en el proyecto de la resolución apelada acordaron autolimitarse en la aplicación de este régimen; traza un panorama de la división de poderes en la Provincia; y solicita que los efectos y obligatoriedad de la resolución apelada se hagan extensivos sólo a las provincias que las suscriban.

Que, por su parte, la Provincia de Misiones en su recurso expresa que la resolución impugnada le causa un perjuicio concreto pues impide a dicha Provincia la aplicación de regímenes de retención y percepción dictados de acuerdo a facultades propias regladas por el Código local. Dice que en función a dicha normativa ha dictado, entre otras, la R.G. N° 03/93 y N° 12/93, que a modo de ejemplo prevé la percepción a sujetos inscriptos o no, domiciliados en la Provincia de Misiones. Así, en virtud de lo resuelto por la Comisión Arbitral, un sujeto que se encuentre inscripto como contribuyente local en Provincia de Corrientes, aún teniendo un domicilio en la Provincia de Misiones, quedaría fuera del alcance de los regímenes de percepción vigentes en la jurisdicción local, afectándose la recaudación.

Que los regímenes de recaudación en la fuente establecidos por la jurisdicción constituyen procedimientos hábiles ajustados a derecho en tanto alcanzan a sujetos pasivos del impuesto que desarrollan actividades o realizan gasto en la Provincia, con prescindencia del carácter meramente formal de la inscripción en el gravamen.

Que la resolución impugnada prescinde del concepto del sustento territorial, estableciendo una suerte de inmunidad para los contribuyentes que se encuentren únicamente inscriptos como locales o bien como contribuyentes de Convenio sin estar inscriptos en la jurisdicción que puede percibir. Esta inmunidad, además, es violatoria de la igualdad y otorga un privilegio al contribuyente incumplidor que no se inscribió. Que de la manera en que se encuentra redactada la norma pareciera que el carácter de sujeto pasivo de un régimen lo otorga la mera inscripción o la presentación de la declaración jurada.

Que la norma dictada se encuentra en pugna con el inc. a) del art. 24 del Convenio que expresa que la Comisión Arbitral puede dictar resoluciones generales interpretativas de sus cláusulas.

Que por último, adhiere a la apelación de la Provincia de Tucumán. Hace reserva del caso federal y pide se revoque la Resolución General N° 4/11.

Que corrido traslado a todas las Jurisdicciones, a fs. 137/140 se presenta la Provincia de Río Negro, expresando que de ninguna manera la norma apelada por Tucumán y Misiones cercena potestades tributarias locales. Advierte que no define quien o quienes son contribuyentes ni ninguno de los elementos de la obligación fiscal. Los Fiscos adheridos al Convenio por leyes locales y por Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, mantienen sus potestades tributarias pero se someten a esta norma de orden superior cuando los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos encuadren en el art. 1° del Convenio Multilateral.

Que expresa cuales son los fines del Convenio y alude su art. 33 que establece el límite al poder fiscal cuando afirma en su último párrafo "... pudiendo las jurisdicciones adheridas, gravar sólo la parte de los ingresos que les haya correspondido". Se pregunta cómo pueden saber las jurisdicciones sobre qué porción podrán ejercer su potestad y dice que sólo aplicando el Convenio Multilateral, por lo que resulta claro que la aplicación del Convenio es previa y no posterior a la percepción.

Que en el sentido expuesto, dice que en cumplimiento del compromiso de colaboración asumido en el art. 31 las jurisdicciones entendieron la necesidad de dictar una norma que reglamente y ordene el ejercicio de su poder fiscal en cuanto a los regímenes de retención y percepción, pero estos mecanismos no pueden erigirse en generadores de mayores ingresos que los que corresponden por aplicación del Convenio.

Que la resolución impugnada no avanza sobre las potestades locales; sólo trata de evitar que las jurisdicciones dispongan la aplicación de percepciones y retenciones a contribuyentes locales o de Convenio que no tengan incorporada a la jurisdicción retentora o perceptora. No puede saber un Fisco cuál es la porción de ingresos que le corresponde gravar al momento en que el agente de percepción realiza una venta; en ese momento no se puede saber si la actividad del comprador no inscripto en esa jurisdicción, local o de Convenio, está gravada o

exenta, o si está sujeta al Régimen General o Especial; y la percepción, en tales condiciones, habrá de generar una inequidad de muy difícil resolución posterior y que la Resolución General N° 4/2011 trata de evitar.

Que pide, en definitiva, se rechacen los recursos de apelación interpuestos.

A asimismo a fs. 214/217 la Provincia de Río Negro contesta la ampliación de la Provincia de Tucumán. Dice que esta ampliación más que a mejorar los fundamentos, se encamina a contradecir los de algunas jurisdicciones que se dieron durante el debate cuando se trató el incidente de nulidad interpuesto por Tucumán contra la resolución ahora apelada.

Que a fs. 141/150 se presenta la Provincia de Entre Ríos y dice que coincide con la Provincia de Tucumán en que los Organismos de Aplicación del Convenio no tienen facultades para establecer normas obligatorias de liquidación y pago, pero la Resolución General N° 4/2011 respeta ese principio y por otra parte, no se aparta del dictado de normas que rigen la distribución de la materia imponible.

Que objeta la aseveración de que la resolución en crisis afecte potestades tributarias locales de la Provincia de Tucumán, pues su propio Código Tributario ha dispuesto en el art. 233 que “Los contribuyentes que ejerzan actividades en dos o más jurisdicciones ajustarán su liquidación a las normas del Convenio Multilateral vigente. Las normas citadas, que integran la presente Ley, tienen preeminencia en caso de concurrencia”.

Que entiende que la resolución recurrida, de ninguna manera impide a las jurisdicciones la aplicación de regímenes de recaudación, retención o percepción a contribuyentes de extraña jurisdicción sobre los cuales se verifica el hecho imponible y se acredita el sustento territorial.

Que una vez acreditado el sustento territorial en extraña jurisdicción, tanto las jurisdicciones como el contribuyente deberán observar (a) el reconocimiento de que el contribuyente pasa a ser de Convenio, (b) la obligación de respetar la distribución de la materia imponible y (c) el derecho de cada jurisdicción a la imposición sobre la proporción que le asignan las normas del Convenio.

Que por otra parte, señala que no se puede soslayar que la aplicación simultánea de distintos regímenes, con diversos presupuestos, provoca en la práctica una doble o múltiple imposición, además de una pesada carga administrativa.

Que pide que se rechace por inadmisibles e improcedentes, el recurso de apelación interpuesto por la Provincia de Tucumán contra la Resolución General N° 4/2011.

Que a fs. 218/227, la Provincia de Entre Ríos contesta asimismo el recurso de apelación interpuesto por la Provincia de Misiones. No está de acuerdo con que la resolución impugnada le irroque un grave perjuicio a Misiones, porque en nada impide a ésta y al resto de las jurisdicciones, la aplicación de regímenes de retención o percepción, los que son dictados conforme las facultades propias establecidas por el Código Fiscal de cada una, a contribuyentes de extraña jurisdicción sobre los cuales se verifica el hecho imponible y se acredita el sustento territorial. La resolución apelada sólo se aboca, bajo sus términos, a evitar la doble o múltiple imposición por parte de las jurisdicciones, de la base imponible del impuesto dentro del Convenio cuando aplican sus regímenes de retención, percepción y recaudación bancaria, los que, aclara, son establecidos conforme a las atribuciones constitucionales y tributarias.

Que pide que se rechace por inadmisibles e improcedentes el recurso de apelación interpuesto por la Provincia de Misiones contra la Resolución General N° 4/2011.

Que por su parte, la Provincia del Neuquén alude al art. 31 del Convenio que dispone de manera específica el compromiso de las jurisdicciones adheridas a prestar la colaboración necesaria para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y en especial, a las tareas relativas a la información, recaudación y fiscalización del tributo. Dichas cuestiones han sido tratadas y reglamentadas en diversas oportunidades por la Comisión Arbitral y ninguna jurisdicción ha puesto en duda la facultad que tiene esa Comisión para regular esos temas tan trascendentes.

Que la R.G. N° 4/2011 sustituyó la R.G. N° 3/2010, modificatoria de la R.G. N° 61/95. El motivo que impulsó a emitir la R.G. N° 61/95 y las subsiguientes, se funda en que los regímenes de retención y percepción de las diversas jurisdicciones no resultan homogéneos ni compatibles en aspectos sustanciales, lo que provoca razonables

dudas en los sujetos obligados a actuar como agentes de retención y percepción.

Que destaca que la Provincia de Tucumán nada objetó respecto a las normas referidas a los regímenes de recaudación (retenciones y percepciones) y aplicó sin más lo normado por la Comisión Arbitral, es decir, hizo propia las normas emitidas por la Comisión, por lo tanto ahora no puede apartarse de la aplicación de la R.G. N° 4/2011, puesto que de hacerlo iría contra sus propios actos, vulnerando uno de los principios generales del derecho.

Que advierte que la aplicación simultánea de los mencionados regímenes, con diversos presupuestos en cuanto a las situaciones de hecho que generan la obligación de retener o percibir, puede provocar una doble o múltiple imposición y la resolución en crisis constituye una herramienta más hacia la armonización y coordinación de tales regímenes.

Que entiende que Tucumán, al adherir al sistema de Coparticipación Federal de Impuestos y al Régimen de Convenio Multilateral, deberá adecuar sus normas a las pautas dictadas por sus Organismos de Aplicación, ya que éstas tienen preeminencia en el caso de colisión con las normas locales.

Que hace notar que la R.G. N° 4/2011 pretende resguardar y tutelar la distribución de la base imponible de manera equitativa, oportuna y simultánea para todos los fiscos, sin cercenar la potestad tributaria local. Solicita el rechazo del recurso de apelación interpuesto.

Que por su parte, la Provincia de Formosa dice que el régimen instituido constituye un resultado de anuencia y aceptación mayoritario que surge de la elaboración y conjunción de objetivos comunes. Afirma que no puede sospecharse que la intención haya sido avanzar sobre las legislaciones provinciales sobre la materia o generar algún tipo de abrogación de la normativa local.

Que al referirse a los agravios en particular de la Provincia de Tucumán, dice que si cada jurisdicción dicta unilateralmente normas impositivas que impacten en el universo de contribuyentes que actúan en otras jurisdicciones, podría arribarse a una múltiple imposición generando un caos fiscal.

Que expresa que si la Provincia de Tucumán entiende que un contribuyente que compra en mostrador resulta comprendido en los alcances de la configuración del hecho imponible, merecerá su inclusión como contribuyente común de oficio si lo contempla su norma, exponiéndose a las consecuencias de ese proceder.

Que en cuanto a la ampliación hecha por la Provincia de Tucumán señala que los plazos son perentorios e improrrogables, por lo que el procedimiento no prevé otro momento procesal para la fundamentación del recurso que el fenecido.

Que pide el rechazo del recurso de apelación interpuesto por la Provincia de Tucumán.

A también se refiere a la apelación interpuesta por la Provincia de Misiones. Expresa que todo recurso debe cumplir como requisito básico con una exposición crítica y razonada, esencialmente asequible, de modo tal que también se autoabastezca; en este sentido, tacha al recurso de una insuficiencia técnica.

Que dice que el recurso de la Provincia de Misiones carece de otro argumento innovativo que merezca su tratamiento particular más allá de la adhesión al recurso de la Provincia de Tucumán que postula, lo cual ha sido contestado con anterioridad.

Que pide que se rechace el recurso de apelación interpuesto por la Provincia de Misiones.

Que a su vez, la Provincia de Salta expresa que corresponde rechazar la incompetencia y el exceso alegado con respecto a la emisión de una disposición general interpretativa que establece lineamientos generales para instituir regímenes de percepción y la impugnación referida a la exclusión respecto a: a) contribuyentes locales inscriptos exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción y b) contribuyentes de Convenio que no tengan incorporada la jurisdicción que pretende aplicar el régimen de percepción, todo ello en virtud de la doctrina de los actos propios. La Provincia de Tucumán se contradice pues por una parte, sostiene que la autoridad del Convenio es competente para establecer pautas generales respecto de regímenes de recaudación bancaria y retención y, por otra, alega que es incompetente para reglar en relación a los regímenes de percepción, cuando todos y cada uno de ellos constituyen mecanismos de liquidación o pago anticipado de tributos.

Que afirma que la competencia de la Comisión Arbitral para el dictado de las pautas previstas en la R.G. N° 4/2011 está dada por las propias disposiciones del Convenio, como de su finalidad, propósitos y objetivos, en la medida que los sujetos desarrollen actividades que encuadren en el art. 1° del Acuerdo. En este sentido, el Convenio prescribe las pautas para determinar “qué parte de los ingresos brutos totales del sujeto podrá gravar cada jurisdicción (art. 33)”.

Que la Ley N° 23548, en su art. 9°, inc. 1) expresamente prescribe, entre otros, que los contribuyentes comprendidos en el Convenio pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento. Recuerda un fallo del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires para avalar sus dichos, en el sentido de que las normas emitidas por la Comisión Arbitral son obligatorias y directamente operativas para los estados adherentes al Convenio Multilateral.

Que la resolución impugnada sustituye el texto de la R.G. n° 3/2010, modificatoria de la R.G. n° 61/95, donde ya se sostenía, en relación a la materia regulada, que existe un reconocimiento generalizado de que los regímenes de retenciones en la fuente pueden afectar al Convenio, afectación que vendría porque si el Convenio establece en el o los regímenes especiales, una cierta distribución de los ingresos brutos totales del contribuyente entre las distintas jurisdicciones que podrían aplicarle el impuesto, la aplicación de la retención o la percepción por un fisco y peor aún por más de uno, como institutos anticipatorios, provisorios y condicionales, podrían arrojar una atribución de base imponible que aunque también sería provisoria y condicional, no coincidiera con la atribución de base que finalmente corresponda, y diera lugar, consecuentemente, a mecanismos que, mas allá de sus mejores intenciones, pudieran arrojar perjuicio. Por lo tanto, si estos regímenes pueden afectar al Convenio, si pueden distorsionar, aunque sea transitoriamente, la distribución de base imponible que el mismo regula como forma de evitar la doble o múltiple imposición, entiende que los mismos son, también, aunque solo en esa medida, competencia de la Comisión Arbitral y las normas generales interpretativas que en consecuencia se dicten serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas.

Que la competencia de las autoridades del Convenio para regular esta materia ya se había resuelto, con opinión favorable de la Provincia de Tucumán, motivo por el cual la pretensión de la apelante se aparta infundada y contradictoriamente de los precedentes.

Que sostiene que el hecho de que un sujeto contribuyente local inscripto o con alta de Convenio en otra jurisdicción, compre mercadería o ejecute otra operación con un agente de percepción de la Provincia de Tucumán, por si solo y de manera aislada no configura el hecho imponible para que sea contribuyente de la Provincia de Tucumán, Tampoco en el marco del Convenio resulta suficiente para presumir que tal hecho debe calificarse como actividad con sustento territorial y sujeto pasible de percepción.

Que respecto a la pretensión de la Provincia de Tucumán al solicitar que los efectos y obligatoriedad de la R.G. N° 4/2011 se haga extensiva sólo respecto a aquellas provincias que la suscriban voluntariamente, corresponde su rechazo por improcedente. Que cita doctrina que expresa que los regímenes de recaudación, percepción y retención que establezcan los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral son de cumplimiento obligatorio por los Fiscos adheridos.

Que en consecuencia, pide el rechazo del recurso de apelación interpuesto.

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Plenaria observa que el recurso de apelación promovido por la Provincia de Misiones tiene el mismo contenido que el de la Provincia de Tucumán, a punto tal que aquella adhiere al recurso de ésta, motivo por el cual cabe referirse a ambos sin hacer distinciones.

Que con relación a la ampliación del recurso hecha por la Provincia de Tucumán, no corresponde expedirse puesto que se refiere al desarrollo del debate en oportunidad de tratarse el Incidente de Nulidad interpuesto por esa Jurisdicción y el acto impugnado es la RG n° 4/2011, no a aquél.

Que el conflicto se centra en determinar si la Comisión Arbitral tiene competencia para tomar una decisión como la que adoptó en la R.G. N° 4/2011, que tiene como antecedente la R.G. N° 61/95 modificada por la R.G. N° 3/2010.

Que la competencia de los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral no están sólo referidas a la distribución de la materia imponible, como dicen las apelantes. Por el contrario, tales Organismos pueden

interpretar o tomar determinadas decisiones, sobre cualquier materia o norma del Convenio Multilateral tendiente a que el Acuerdo logre su finalidad o propósito, y de hecho así ha ocurrido, sin ir más lejos, con las R.G. N° 61/95 y N° 3/2010.

Que la resolución en crisis no se refiere a la liquidación y pago del impuesto sino a los institutos de la retención y percepción. Que los Organismos de Aplicación tienen competencia y facultades para establecer reglas obligatorias que plasmen el deber de colaboración al que se comprometieron todos los Fiscos al adherirse al Convenio Multilateral, como surge del art. 31 del Acuerdo. Dicha norma establece expresamente que tal colaboración se referirá especialmente a las tareas relativas a la información, recaudación y fiscalización del tributo, y las retenciones y percepciones se encuentran dentro de esos ítems.

Que la Resolución General N° 4/2011 no vulnera las potestades tributarias locales a que aluden las Provincias recurrentes, puesto que la pretensión de las mismas se encuadra en que determinados regímenes de retención o percepción no invaliden el objetivo primordial del C.M. que es evitar la doble o múltiple imposición, estableciendo un límite al poder fiscal de cada jurisdicción al permitirle gravar sólo la parte de los ingresos que les haya correspondido (art. 33).

Que el punto b) III) de la resolución de marras establece que no se les podrá practicar la percepción a) a un contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción; y tampoco, b) a un contribuyente de C.M. que no tenga incorporada la jurisdicción que pretende aplicar el régimen de percepción. Que esta exclusión resulta razonable pues apunta a limitar el cobro anticipado del tributo y de ninguna manera establece una dispensa con respecto a la sujeción y pago del mismo ni genera ninguna inmunidad para cumplir esa carga. Es evidente que esta exclusión al régimen de percepciones tiene el propósito de proteger la distribución de los ingresos sin causar un perjuicio, anticipado o no, a los fiscos.

Que lo que se persigue es evitar que por aplicación de una percepción desmedida, una jurisdicción pueda disponer de sumas de dinero en conceptos de pagos de tributo correspondientes a otras jurisdicciones.

Que la Comisión Arbitral es un organismo para dirimir y prevenir conflictos por la aplicación del Convenio Multilateral.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

#### LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Rechazar los sendos recursos interpuestos por la Provincia de Tucumán y por la Provincia de Misiones contra la Resolución General N° 4//2011 dictada por la Comisión Arbitral, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Publíquese por un (1) día en el Boletín Oficial de la Nación, comuníquese a las Jurisdicciones adheridas y archívese las actuaciones citadas en el Visto.

MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CR. JUAN CARLOS VILLOIS - PRESIDENTE