

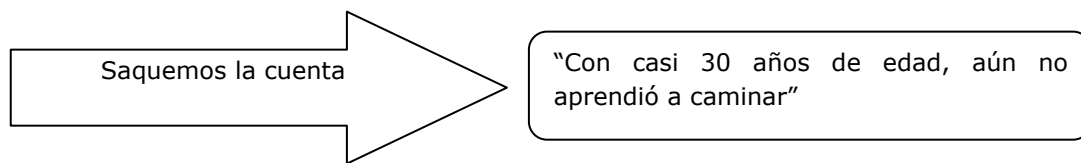
# EL CONVENIO MULTILATERAL Y LA APLICACIÓN DEL PROTOCOLO ADICIONAL

JOSÉ ANTONIO ALANIZ

*No estaba muerto, aún tenía pulso. Vivir para contarlo*

## INTRODUCCIÓN

Permítanme comenzar la introducción con una pregunta: ¿usted sabía que el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos (original mecanismo de compensación automática entre las Provincias) fue aprobado en el año 1977 y resulta vigente desde el año 1983? Probablemente no. ¿Quién tendría en cuenta un mecanismo que nunca se tornó operativo?: ¿una legislación que nunca (o mejor dicho, para ser justo), casi nunca, fue aplicada?



## I - RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 15/1983

Con lo dicho hacemos referencia a la resolución general (CA) 15/1983, que establece lo siguiente:

**Art. 1** - En los casos en los que, por fiscalización, surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio, y se determinen diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible, entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad se procederá de la siguiente forma:

1. Una vez firme la determinación, y dentro de los quince (15) días hábiles de ello, el Fisco actuante deberá poner en conocimiento de las restantes jurisdicciones involucradas el resultado de la determinación practicada, expresando detalladamente las razones que dieron lugar a las diferencias establecidas.

2. Los Fiscos notificados deberán contestar al Fisco que llevó a cabo el procedimiento, manifestando su conformidad con la determinación practicada dentro de los treinta (30) días hábiles de haber recibido la comunicación respectiva.

La falta de respuesta por parte de los Fiscos notificados será considerada como consentimiento de los mismos a la determinación practicada.

3. En caso de existir disconformidad por parte de alguna o algunas de las jurisdicciones, ésta o éstas deberán comunicar al Fisco iniciador, siempre dentro del plazo fijado en el punto 2, que someterán el caso a decisión de la Comisión [art. 24, inc. b), del Convenio]. La presentación deberá hacerse dentro de los quince (15) días hábiles del vencimiento del plazo a que se refiere el citado punto 2, elevándose en tal momento todos los antecedentes del caso con la expresión fundada de su disconformidad.

La Comisión Arbitral se abocará al análisis de fondo del asunto, debiendo pronunciarse en el término de los sesenta (60) días hábiles de haber sido recibida la presentación de disconformidad. Dicho plazo podrá ser prorrogado por resolución fundada.

4. Contra la decisión de la Comisión Arbitral podrá interponerse el recurso de apelación previsto en el artículo 17, inciso e), del Convenio.

5. Una vez aceptada la determinación por los Fiscos, ya sea en el caso del punto 2, o habiéndose producido la decisión final de la Comisión Arbitral o de la Comisión Plenaria, según corresponda, las jurisdicciones acreedoras procederán a la liquidación del gravamen del contribuyente en función de las diferencias de base imponible establecidas.

A los efectos de la liquidación de la actualización que pudiera corresponder, se deberán tomar en cuenta los importes a favor del contribuyente que surjan por atribución de la base imponible en exceso. Para ello, se determinará la incidencia porcentual de las diferencias observadas respecto del total de las mismas, a efectos de distribuir proporcionalmente las bases imponibles asignadas en exceso entre los distintos Fiscos acreedores.

6. Las jurisdicciones podrán aplicar multas, recargos y/o intereses por las diferencias de impuestos comprobadas únicamente en los casos previstos en el punto 2.

**Art. 2** - El contribuyente, dentro de los diez (10) días hábiles de notificado por el Fisco acreedor, deberá repetir el impuesto en aquellas jurisdicciones en las que se procedió a la liquidación del mismo por asignación en exceso de la base imponible. Los Fiscos respectivos resolverán la acción de repetición en la forma en la que se detalla en los párrafos siguientes, actualizando los respectivos

importes desde el momento en el que se hubiera producido el pago en exceso, aplicando los coeficientes de actualización correspondientes. En los casos comprendidos en el artículo 1, punto 2, la actualización se calculará de conformidad con lo dispuesto por las normas locales pertinentes.

A los fines expresados se extenderán documentos de crédito a favor del contribuyente y a la orden del o de los Fiscos acreedores. El depósito respectivo deberá ser efectuado por el contribuyente dentro de los diez (10) días hábiles de su recepción, vencidos los cuales le podrán ser aplicadas por los Fiscos acreedores las normas locales relativas a actualización e intereses por el tiempo que exceda dicho plazo.

El Fisco librador deberá satisfacer al o a los beneficiarios, a su presentación, los créditos respectivos.

Si el contribuyente no promoviera la acción de repetición en el plazo previsto en el primer párrafo de este artículo, deberá satisfacer su deuda al Fisco acreedor dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al del vencimiento del plazo fijado.

En tal caso, su derecho a gestionar la repetición ante las jurisdicciones en las que correspondiera quedará sujeto a las normas locales respectivas.

Éste resulta ser un mecanismo que -valga la redundancia-, con sustento en la legislación traída a consideración, se tornó operativo sólo una vez de los cientos de casos resueltos por las Comisiones Arbitral y Plenaria. La excepción que confirmó la incomprensible regla muestra su plena inoperatividad.

## **II - RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 3/2007**

Luego, en una alentadora señal, la que se esfumó como la neblina frente a la luz solar, la Comisión Arbitral, a través de la resolución general (CA) 3/2007 [texto actual de la RG (CA) 2/2010], reformuló el sistema en los siguientes términos, sin que nada haya cambiado.

### **PROTOCOLO ADICIONAL**

#### ***Presentación previa***

**Art. 32** - El contribuyente que es objeto de un ajuste o verificación por una jurisdicción de los que surja el criterio del Fisco con respecto a la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos, si pretende accionar ante la Comisión Arbitral y solicitar la aplicación del Protocolo Adicional, debe manifestarlo al Fisco actuante y a los demás Fiscos involucrados en el momento de la contestación de la vista. Cuando la instancia procesal del Fisco determinante no contemple la vista previa, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 35.

#### ***Pruebas***

**Art. 33** - En oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral en los términos del artículo 24, inciso b), debe acompañarse la prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los Fiscos, como ser:

- Interpretaciones generales o particulares de los Fiscos involucrados que son discordantes entre sí.
- Exteriorizaciones de criterios relacionados con causas similares a la del contribuyente que resulten incompatibles entre ellas.
- Respuestas dadas por los Fiscos involucrados a consultas efectuadas por el contribuyente, tengan o no efecto vinculante, que no concuerden entre ellas.
- Inspecciones realizadas por un Fisco confirmando el criterio del contribuyente o contrariando el de otros Fiscos involucrados.
- Resoluciones adoptadas con anterioridad por los organismos de aplicación del Convenio en un caso concreto relacionado con el mismo contribuyente, mediando expresa disconformidad de alguno de los Fiscos involucrados.
- En general, cualquier acto administrativo emanado de los Fiscos involucrados que sienta criterio.

#### ***Inaplicabilidad: omisión de base***

**Art. 34** - El Protocolo Adicional no será de aplicación cuando se determinen omisiones en la base imponible atribuible a las jurisdicciones, no obstante la concurrencia de diversas interpretaciones de la situación fiscal del contribuyente previstas en el artículo anterior de esta resolución.

#### ***Oportunidad***

**Art. 35** - Dictada la resolución determinativa, el contribuyente puede realizar su presentación ante la Comisión Arbitral dentro del plazo que las normas locales otorgan para la recurrencia de esta resolución en lo referido al caso concreto o en cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional.

En esta instancia, si la presentación se refiere sólo a este último aspecto, debe acreditar la comunicación a la que se refiere el artículo 32, cuando correspondiere, e identificar los Fiscos involucrados. A estos efectos, no será necesario que la resolución se halle firme.

La Comisión cursará las notificaciones, conforme lo prescripto en el artículo 1 del Protocolo

Adicional, a los demás Fiscos involucrados, los que, en caso de disconformidad, deben manifestarlo ante la Comisión Arbitral.

#### **Compensación de saldos**

**Art. 36** - Una vez resuelta la cuestión de fondo en el ámbito de la Comisión Arbitral o Plenaria, según corresponda, tanto en lo relativo al caso concreto como a la procedencia de la aplicación del Protocolo Adicional, el contribuyente deberá notificar a la Comisión Arbitral el momento en el que en sede administrativa se encuentre firme la resolución cuestionada.

Posteriormente, la Comisión Arbitral notificará a los Fiscos involucrados a los efectos de que procedan según lo establecido en el artículo 2 del citado Protocolo, pudiendo el contribuyente optar por la devolución o acreditación de los montos que resulten a su favor.

Dicha notificación se efectuará con posterioridad al acto mediante el cual el contribuyente desista expresamente en sede local de toda acción y derecho que le pudiera corresponder en relación con la causa en discusión.

**Art. 37** - No procederá la compensación, devolución o acreditación de los períodos respecto de los cuales el contribuyente se hubiera acogido a regímenes especiales o extraordinarios de pago o regularización. En materia de prescripción se aplicarán las normas locales.

#### **Notificaciones**

**Art. 38** - A todos los efectos de la aplicación del Protocolo Adicional, se tendrán por válidas únicamente las notificaciones efectuadas mediante alguno de los siguientes medios:

a) Por carta certificada con aviso especial de retorno dirigida al domicilio de las respectivas Direcciones de Rentas u organismos equivalentes, o al de la sede de la Comisión Arbitral, según corresponda.

b) En forma personal, a los representantes que acrediten o tengan acreditada la correspondiente personería, dejándose constancia en las respectivas actuaciones.

Las presentaciones a las que dé lugar la aplicación del Protocolo Adicional deberán efectuarse exclusivamente en los domicilios de las respectivas Direcciones de Rentas u organismos equivalentes, o en el de la sede de la Comisión Arbitral, según corresponda.

Asimismo, se reputarán válidas las presentaciones efectuadas mediante carta certificada con aviso especial de retorno dirigida a los domicilios aludidos.

**Art. 39** - A todos los efectos de la presente resolución, se entenderá por Fiscos involucrados a aquellos en los que el contribuyente desarrolle actividad alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos.

### **III - NOVEDADES EN MATERIA DE LA EFECTIVA APLICACIÓN DEL PROTOCOLO**

En la actualidad, estamos frente a su perfeccionamiento que se da en el momento en el que el Máximo Tribunal refrenda al Fisco de la Provincia de Entre Ríos (y con ello a todas las jurisdicciones del país) sobre su efectiva aplicación y juzga sobre las exigencias que la ley prevé para su efectiva aplicación, arengando a que se tornen operativos (perfeccionen) los sistemas de compensación automáticos.

#### **Instancia**

Recordamos que, a través del artículo 24 del Convenio Multilateral, se disponen las funciones de la Comisión Arbitral, en las que se destaca la facultad de *resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto.*

### **IV - EL CASO "HONDA MOTOR"**

Como parte medular de la siguiente entrega, y en pos de la legislación traída a consideración, analizaremos lo resuelto por la Comisión Arbitral en el caso "Honda Motor de Argentina SA c/Provincia de Santa Fe", del 14 de diciembre de 2011, por el cual la firma de referencia interpone la acción prevista en el artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral contra la resolución 64-8/2010 del Administrador Regional Santa Fe de la Administración Provincial de Impuestos (API) de la Provincia de Santa Fe, en la que se resuelven cuestiones referidas a:

- la interpretación de la Comisión Arbitral en materia de asignación de ingresos y jurisdicción destino de la mercadería;
- la aplicación del Protocolo Adicional.

#### **1. Posición del contribuyente frente al reclamo de la Dirección de Rentas (en sus aspectos más salientes)**

... Que entiende que, en el escenario descripto, no corresponde asignar una proporción de las

ventas de motos a la jurisdicción, sino que, por el contrario, cabe considerar que estando frente a una operación entre presentes, ha de tenerse en cuenta en la asignación del ingreso el lugar en el que tendrá efectos la concertación final del negocio, que termina con la entrega del bien en la jurisdicción del vendedor, jurisdicción en la que se genera el negocio y, por ende, jurisdicción que recepta el "ingreso" como consecuencia de ese negocio.

Que señala que las entregas de motos y productos de fuerza se realizaban en el depósito que la sociedad posee en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires hasta el mes de junio de 2005, y a partir de julio de ese año, y durante el resto de los períodos cuestionados, la entrega se realizó en el depósito que posee en la Provincia de Buenos Aires (Florencio Varela).

Que acompaña el informe 24-8 de fecha 9 de abril de 2008, emitido por la Administración de Técnica Tributaria de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, en el cual la referida Dependencia se expidió respecto de la consulta realizada por la actividad de fabricación de motocicletas y productos de fuerza en la localidad de Florencio Varela, aclarando que se utiliza como criterio de atribución, a fin de distribuir los ingresos obtenidos, el lugar de entrega de las mercaderías.

Por lo expuesto, se concluye que tratándose de operaciones entre presentes, corresponde atribuir los ingresos, a que refiere el artículo 2 del Convenio Multilateral, a la jurisdicción en la que se produce la entrega de la mercadería.

### **Nuestro comentario**

El contribuyente defiende la posición tomada al haber asignado el ingreso por venta de motos a la Provincia de Buenos Aires. En sus argumentos sostiene que la operación se concretó entre sujetos presentes al momento de la entrega de la mercadería en su planta industrial. Con esto entiende que se cumple con los preceptos establecidos por el artículo 2, inciso b), del Convenio Multilateral, que manda a atribuir los ingresos a la jurisdicción de la que provienen.

Un factor no menor es que, más allá de justificar su accionar, esgrime la respuesta obtenida de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) frente al tema en cuestión, quien resolvió sobre el particular que los ingresos se deben asignar a esta última, lugar de entrega de la mercadería, tal como procedió el contribuyente.

### **2. Posición de la API Santa Fe (en sus aspectos más salientes)**

\* Señala que el contribuyente reconoce la realización de gastos en Santa Fe y que si bien la compraventa se puede llegar a perfeccionar con la entrega que se produce en el depósito de la firma, no significa necesariamente que la operación no haya tenido su origen en alguno de los medios enunciados en el artículo 1, último párrafo, del Convenio Multilateral.

\* Destaca que tampoco se puede concebir que en el lugar de la entrega se concierten las operaciones, pues sería poco razonable que los concesionarios envíen medios de transporte sin tener la certeza de que el proveedor dispondrá de la mercadería que quiere comprar, y que la misma esté preparada y lista para transportar. Ante ello entiende que, previo al despacho, la operación estaba aceptada por la vendedora ante las órdenes de compra remitidas por sus clientes por alguno de los medios indicados en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral (teléfono, fax u otros).

\* Indica que está probado por la fiscalización que el cliente Náutica García Hermanos SH ingresa mediante Internet a la página Web de la firma y hace el pedido de mercadería, el proveedor envía factura proforma, procediendo a efectuar el depósito del monto de la operación, recibiendo con posterioridad la mercadería juntamente con la factura y el remito.

\* Asimismo, menciona que el cliente Oscar Guerrero SA efectúa los pedidos de mercadería desde su casa central (dispone de varias sucursales), remitiendo los valores por el anticipo de la compra. El cliente Motos Santa Fe efectúa la consulta de stock vía telefónica y luego, mediante correo electrónico, confirma la mercadería requerida, recibiendo a posteriori la liquidación correspondiente.

### **Nuestro comentario**

La API manifiesta el cumplimiento del sustento territorial, que avala la condición necesaria para que la empresa inspeccionada resulte contribuyente por la Provincia de Santa Fe.

Asimismo, sostiene que la operatoria en cuestión pudo haberse concretado por teléfono o por medios electrónicos, insinuando con ello que dicha operación se concretó entre sujetos ausentes, tal como lo han resuelto en numerosas oportunidades las Comisiones Arbitral y Plenaria, y por ello los ingresos se deben asignar al domicilio del adquirente en los términos de la última parte del artículo 2 del Convenio Multilateral.

Advertimos cómo la Dirección de Rentas hace suyos los argumentos utilizados por las comisiones en vastas jurisprudencias, para resolver atribuir los ingresos al domicilio del adquirente, al decir, en su posición, "pues sería poco razonable que los concesionarios envíen medios de transporte sin tener la

*certeza de que el proveedor dispondrá de la mercadería que quiere comprar, y que la misma esté preparada y lista para transportar”.*

Asimismo, la API se sirve de la información suministrada por los clientes de la empresa para sostener que las operaciones se concretaron a priori al momento de la entrega de la mercadería.

### **3. Resolución de la Comisión Arbitral referida a asignación de ingresos (en sus aspectos más salientes)**

\* De acuerdo con las pruebas agregadas al expediente administrativo, demuestran que se trata de ventas entre presentes.

Que el artículo 1, último párrafo, del Convenio Multilateral dispone que “cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, teletipo, teléfono, etc.)”.

\* Que de la lectura de dicha norma se desprende con claridad que está dirigida a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella enumeradas, es decir que hayan realizado algún gasto en la jurisdicción, y la operación que origina el ingreso sea formalizada por correspondencia, teletipo, teléfono, etc. Además, mediante el artículo 12 de la resolución general 1/2008 se incluyen dentro de dicha norma a las transacciones efectuadas por medios electrónicos, por Internet o sistema similar.

\* Que como se podrá apreciar en ambas disposiciones -art. 1, último párrafo, CM y art. 12, RG (CA) 1/2008-, no se consigna que las operaciones en ellas incluidas son aquellas realizadas “entre ausentes”, sino que simplemente enumeran los medios a través de los cuales se conciertan las operaciones.

Que, a su vez, el inciso b), última parte, del artículo 2 del Convenio Multilateral especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en las normas previamente citadas, sin requerir ningún otro requisito.

#### **Nuestro comentario**

1. La Comisión Arbitral define que la operación se concretó entre sujetos presentes.
2. Además, advierte que en el Convenio Multilateral no se consignan las operaciones entre ausentes.
3. Por otra parte, define que *el inciso b), última parte, del artículo 2 del Convenio Multilateral especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en las normas previamente citadas, sin requerir ningún otro requisito.* Entendemos que cuando se hace referencia a otro requisito, se apunta al modo en el que se perfeccionó la operación. Dicho de otra manera, no importa.
4. Sin mayor aclaración al respecto, con los argumentos esgrimidos por el contribuyente le da la razón a la Dirección de Rentas de la Provincia de Santa Fe, asignando los ingresos a dicha jurisdicción en desmedro de lo realizado por el contribuyente y de lo resuelto oportunamente por ARBA.

### **4. Resolución de la Comisión Arbitral referida al pedido de aplicación, de parte del contribuyente, del Protocolo Adicional (en sus aspectos más salientes)**

La Comisión Arbitral observa que el contribuyente acompaña además copia de las notificaciones realizadas el 18 de marzo de 2010 a los Fiscos involucrados, destacando que no existió omisión de ingreso del impuesto, por lo que se encuentran satisfechos los requisitos previstos en los artículos 34 y 35 del Anexo de la resolución general (CA) 2/2010 en tal sentido.

Que como surge de la cronología de fechas que obran en el citado informe 24/2008 y los períodos fiscales o anticipos determinados sobre base cierta que comprende la determinación -4/2006 a 11/2008-, se ha probado la inducción a error a que se refiere la resolución general (CA) 3/2007 para los anticipos julio a noviembre de 2008 inclusive, circunstancia que determina la procedencia de aplicación del Protocolo Adicional respecto de ellos.

#### **Nuestro comentario**

En una resolución inédita, la Comisión aprueba la aplicación del Protocolo Adicional, considerando los siguientes aspectos:

- a) El cumplimiento de los artículos 34 y 35 de la resolución general (CA) 2/2010 (indicados anteriormente).
- b) La existencia de la opinión de uno de los Fiscos involucrados, el que resolvió en sentido contrario a lo resuelto por la Comisión Arbitral.

c) La efectiva aplicación del Protocolo Adicional sólo por los períodos ulteriores a la fecha del informe de ARBA.

## **PALABRAS FINALES**

Ahora sí que podemos decir que conocemos un caso -razonable- en el que se aplicó el Protocolo con aplicación del mecanismo aprobado con otro instaurado en el año 2007. Esperemos que sirva más que ello y que lo sucedido al respecto en materia del Protocolo Adicional sirva en pos de su creación por ley, según reza el primer párrafo del artículo 1 del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral:

En los casos en los que, por fiscalización, surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio, y se determinen diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad...

### ***Ley 23548 del régimen transitorio de coparticipación federal y su incumbencia***

Por último, quisiéramos recordar que todas las Provincias del país y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por aplicación de la ley del régimen transitorio de coparticipación federal, se encuentran obligadas a aplicar las normas del Convenio Multilateral, ley que comprende el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos.

## **ADDENDA**

### **CONVENIO MULTILATERAL. COMISIONES ARBITRAL Y PLENARIA. APLICACIÓN DEL PROTOCOLO ADICIONAL. PROCEDENCIA EL FALLO "ARGENCARD SA c/PROVINCIA DE ENTRE RÍOS" (CSJN - 29/11/2011)**

A continuación, transcribimos los aspectos más salientes de la jurisprudencia que da origen a la doctrina de la Corte en materia de la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral (PACM), destacando **en negrita el hilo conductor de la cuestión de fondo**, todo ello para una rápida comprensión.

Su extensión demuestra nuestro cuidado de no desperdiciar -en el sumario- algo de tan notable sentencia, que honra el sistema jurídico de nuestro país. Y por ello no nos atrevemos a realizar un mero comentario de los argumentos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para su sentencia.

#### ***I - Demanda contra la Provincia de Entre Ríos***

\* Argencard SA **promueve demanda contra la Provincia de Entre Ríos, a fin de que se declare la procedencia del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral** con relación a la deuda tributaria por impuesto sobre los ingresos brutos determinada por la Dirección General de Rentas local, y como consecuencia de ello, la inconstitucionalidad del rechazo de su aplicación efectuado por la demandada, ordenándose la devolución de los montos ingresados por la empresa en el concepto en cuestión.

#### ***II - La Provincia de Entre Ríos contesta la demanda y solicita su rechazo***

\* Respecto del fondo de la cuestión, **expone que el Protocolo sólo se aplica cuando media diversidad de interpretaciones -acreditadas de modo fehaciente- entre los Fiscos**, y no cuando se trata de discrepancias que surgen de un procedimiento de fiscalización entre uno de ellos y el obligado al pago del impuesto.

#### ***III - Interpretación de la Corte Suprema***

\* En efecto, **no se encuentra controvertido que la determinación tributaria ha quedado firme** (art. 1, PACM) **y que las diferencias de gravamen que se han determinado encuentran razón en la atribución por exceso o por defecto de base imponible** (art. 1, PACM). Este último extremo cobra especial relevancia frente a la exigencia establecida en la resolución general (CA) 19/1983, del 18 de octubre de 1983, mediante la cual se aclaró que **"el Protocolo Adicional no será de aplicación cuando se determinen omisiones en la base imponible atribuible a todas las jurisdicciones**, no obstante la concurrencia de diversas interpretaciones de la situación fiscal del contribuyente, prevista en el artículo 1 del mismo" [art. 1, RG (CA) 19/1983]. **En el caso, no se encuentra controvertido que la actora ha calculado correctamente la base imponible relativa al impuesto sobre los ingresos brutos por su actividad en todo el territorio**, no resultando suficiente para sostener lo contrario la genérica negativa contenida en la contestación de demanda, dado que la Provincia no ha dado argumentos que la sustenten, ni en el proceso judicial ni en las actuaciones administrativas.

Difieren las partes, en cambio, respecto de la interpretación que cabe dar a la expresión "surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente" contenida en el artículo 1 del PACM.

\* Que para la solución del presente litigio resulta necesario entrar en la consideración sólo de la inteligencia que debe darse a lo establecido en el artículo 1 del PACM, esto es si se encuentran dadas las condiciones para habilitar el procedimiento convenido.

\* Que, en el caso, la letra del Protocolo objeto de estudio, la necesidad de equilibrio entre la exigencia recaudatoria y los derechos del contribuyente, el sentido y conjunto de las disposiciones atinentes, así como también su unidad y finalidad, determinan que se deba concluir que la interpretación de la ley que ha hecho la demandada en su aplicación es inválida.

\* En efecto, exigir al contribuyente, como se hace, la acreditación fehaciente de un criterio proveniente de un Fisco ajeno al actuante que hubiera inducido a aquél al pago en la forma en la que lo hizo significaría tanto como privarlo de toda facultad interpretativa del Convenio Multilateral, a pesar de ser quien realiza la actividad plurijurisdiccional perteneciente al ámbito de aplicación de aquél (art. 1, PACM) y de ser el agente de la distribución que el régimen convenido establece. Una conclusión de esa índole importaría tanto como quitar sentido a la previsión contenida en el artículo 25 que le reconoce inclusive legitimación para interponer recursos de apelación ante la Comisión Plenaria contra decisiones de la Comisión Arbitral.

\* Adviértase asimismo que, siguiendo la línea interpretativa que propone la demandada, si fuera necesario que el contribuyente tuviera que actuar de acuerdo con un criterio de otro Fisco, es decir tuviera que seguir la interpretación del Convenio Multilateral adoptada por una jurisdicción, y tuviera que dar cuenta de ella ante los estrados de otro Fisco, ese proceder obtendría una entidad semejante a la que precisamente ha establecido el Protocolo, y éste resultaría entonces superfluo. Como quedó expuesto, si ésta debiera ser la vía a seguir por parte del contribuyente, no tendría sentido que el Protocolo prevea la posibilidad de que el Fisco ajeno preste conformidad con la determinación tributaria del actuante.

\* Que si en efecto, como la propia demandada afirma, el Fisco actuante no exige que el ajeno intervenga en el proceso de fiscalización entre el primero y el contribuyente, y si se descarta -de acuerdo con lo considerado precedentemente- la exigencia de que aquél deba acreditar fehacientemente la existencia de otro criterio al de la jurisdicción fiscalizadora, cabe preguntarse cuándo y de qué modo es que pueden surgir interpretaciones divergentes entre dos Fiscos, condición para la apertura del procedimiento en examen.

La respuesta a ello se encuentra en la finalidad que dio vida al Protocolo, es decir un sistema de compensación entre los Fiscos en cuyas jurisdicciones un particular realiza su actividad. De ello se deduce que, una vez firme la determinación tributaria, esto es la definitiva voluntad de una jurisdicción de considerarse con derecho a una parte mayor de la base distribuida a él por el contribuyente y otorgada a su costa a otras, es el Fisco actuante quien debe poner en funcionamiento el procedimiento que le permitirá eventualmente recuperar la porción en menos que dice no haber recibido.

La interpretación que hace la Provincia de Entre Ríos invierte los términos del procedimiento, al exigir al contribuyente la sustanciación de la posible diferencia de criterios entre los Fiscos involucrados sin asumir su rol -establecido en el art. 1, pto. 1, PACM-, en su propio interés, de notificar su postura al Fisco al que la distribución de la base hecha por el contribuyente habría beneficiado en más.

\* Es precisamente la lógica interna del Protocolo la que permite relevar al contribuyente de la necesidad de la acreditación fehaciente del diverso criterio de un Fisco ajeno al actuante, ya que en caso de que el ajeno responda a la notificación del actuante dando su conformidad al criterio expresado por este último, y que implica diferencias en la distribución de la base, la jurisdicción "acreedora" podrá cobrar recargos, multas e intereses al contribuyente, y de este modo penalizar su interpretación ahora errada (art. 1, pto. 2).

\* En otras palabras, no se trata de que el contribuyente juegue un mayor o menor papel en el procedimiento, o que quede excluido en forma tajante por tratarse de un convenio entre Fiscos. El Protocolo genera el marco en el cual puede nacer una diferencia interpretativa del Convenio Multilateral entre Fiscos, en cuyo caso la cuestión debe ser dirimida por la Comisión Arbitral (art. 1, pto. 3, PACM), o no hacerlo, con lo que el contribuyente deberá redistribuir de acuerdo con el criterio del Fisco actuante, y será pasible, consecuentemente, de "multas, recargos y/o intereses" (art. 1, pto. 6, PACM).

\* Que la interpretación de la Provincia de Entre Ríos lleva a la paradójica situación, perjudicial para el contribuyente y desconocedora de los fines para los que se estableció el Protocolo en estudio, de que al no realizar la notificación prevista en el artículo 1, punto 2, PACM, nunca puede concurrir la conformidad ni la disconformidad del Fisco ajeno, y de esta forma la divergente interpretación, y ese presupuesto, es condición de funcionamiento del sistema.

\* La conducta que intenta hacer valer la Provincia de Entre Ríos, esto es la de negarse a notificar al Fisco ajeno las diferencias presuntamente existentes, resulta especialmente gravosa para el contribuyente si se considera que, en el caso, de acuerdo con la legislación provincial, éste debió pagar el monto reclamado para poder agotar la vía recursiva provincial y dejar firme la determinación tributaria, requisito ineludible para habilitar el procedimiento del Protocolo.

\* Que por todo lo expuesto resulta que el Estado Provincial demandado ha incumplido con las prescripciones del Protocolo y, de este modo, con la obligación asumida en el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos [L. 23548, art. 9, inc. d)].

\* Que el reclamo de repetición de la suma pagada es procedente.

En efecto, si la Provincia hubiera realizado los pasos necesarios para la aplicación del Protocolo, esto es la notificación prevista en el punto 2 del artículo 1, el actor, aun en el caso de que su reclamo hubiese sido desestimado vía conformidad del Fisco ajeno como por hipótesis plantea la demandada (ver fs. 71 vta.), **no habría debido pagar en efectivo como lo hizo, sino mediante los documentos de crédito que prevé al efecto el artículo 2 del PACM, esto es un sistema de compensación.**

#### ***IV - Fallo de la mayoría***

**Hacer lugar a la demanda, declarar aplicable el procedimiento establecido en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral en relación con la determinación tributaria de autos, y ordenar a la demandada devolver la suma recibida de la actora en el concepto previsto en el artículo 100 del Código Fiscal provincial, con más los intereses con costas.**