

S.C. A.697, L.XXXIX



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Suprema Corte :

- I -

A fs. 4/15 Argencard S.A. promovió acción meramente declarativa, en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la provincia del Chubut, con el fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad de los actos de la provincia por los que se denegó la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral. Asimismo, solicitó el dictado de una medida precautoria que ordenara a la demandada abstenerse de promover la ejecución de la suma que reclamaba.

Indicó que el fisco provincial determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos, por los períodos enero de 1994 a junio de 2000, acto que fue confirmado primero mediante resolución de la Dirección General de Rentas n° 86/01 y, posteriormente, por su similar n° 218/02 del Ministerio de Hacienda, Obras y Servicios Públicos, y que se encuentra firme en vía administrativa. Más tarde, la provincia, a través de la resolución n° 321/M.H. del 22 de octubre de 2002, ratificó lo actuado y declaró inaplicable el mecanismo del citado Protocolo Adicional, en abierta oposición —entre otros vicios, siempre según su criterio— a la letra y espíritu de la ley federal 23.548 y, por ende, a los arts. 31 y 17 de la Constitución Nacional.

En cuanto al fondo del asunto —que estimó que es de puro derecho—, señaló que pagó la totalidad del impuesto de que se trata aunque, según el criterio de la provincia demandada, parte del que a ella correspondía fue ingresado en otras jurisdicciones. Es decir que, si bien hubo pago íntegro del gravamen, una porción de éste se abonó a quien no se debía, a raíz de una incorrecta distribución de la base imponible. A su entender, esta situación generaba la inmediata aplicación del citado Protocolo, que permite la compensación directa entre los fiscos involucrados. Según expresó, la demandada comunicó a las demás jurisdicciones interesadas la iniciación del trámite administrativo, mas omitió notificar el resultado del procedimiento determinativo, tal como está obligada por el Protocolo —art. 1°, puntos 1) y 2)—.

Con relación a esa norma, explicó que un contribuyente que tributa bajo el régimen del Convenio Multilateral puede calcular correctamente su base imponible total comprensiva de todas las jurisdicciones en las que actúa, para luego distribuirla entre ellas, pagando el impuesto correspondiente en cada una. Empero, cualquier provincia puede



impugnar la porción de base imponible atribuida a las restantes y reclamarla para sí al contribuyente. De darse esta situación se originaría la duplicidad del pago del impuesto, pues aquél debería abonar la diferencia a la jurisdicción reclamante a la vez que solicitar la devolución del impuesto ingresado en demasía en aquellas otras a las cuales atribuyó originalmente la parte en disputa.

Agregó que precisamente para evitar esta situación fue que se acordó el Protocolo Adicional, el cual establece que los fiscos provinciales que percibieron impuesto en exceso -por haberse atribuido base imponible perteneciente a otras- deben reintegrarlo a aquellos a los que corresponda. Por ende, la omisión de la demandada le impide poner en marcha ese mecanismo compensatorio interjurisdiccional, dejándola en situación de indefensión, ya que deberá hacer frente al pago del impuesto reclamado y, posteriormente, iniciar una repetición ante otras jurisdicciones, con incierto resultado.

En virtud de lo expuesto, requirió que se declare improcedente el rechazo de la accionada a la aplicación del Protocolo Adicional.

- II -

De conformidad con el dictamen de este Ministerio Público de fs. 29/29 vta., V.E. declaró que la causa corresponde a su competencia originaria, rechazó la medida cautelar pedida y ordenó el traslado de la demanda (fs. 102/102 vta.).

- III -

A fs. 238/242 vta., la provincia del Chubut contestó la demanda y solicitó su rechazo.

En primer término, se opuso a la procedencia de la vía intentada, ya que se pretende la declaración de inconstitucionalidad de una conducta omisiva y no de una norma o acto en concreto, como sería menester según su punto de vista.

En lo que hace al fondo del asunto, si bien reconoció que el contribuyente solicitó la aplicación del Protocolo Adicional, adujo que ello no era procedente. Por un lado, ya que no se ha producido entre los fiscos involucrados diferencia alguna de interpretación en la etapa de fiscalización. Y, por otro, puesto que si bien las demás jurisdicciones han sido notificadas tanto del momento de iniciar la inspección, como del acto determinativo de la deuda, éstas no manifestaron disconformidad alguna.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Añadió que el mentado Protocolo no resulta una norma de aplicación automática frente a una disímil distribución de base imponible, sino que ha de reunirse una serie de circunstancias de hecho y de derecho que así lo habiliten. Según su criterio, la norma no resulta aplicable cuando el contribuyente elige la o las jurisdicciones donde desea tributar -de manera deliberada o negligente- sino cuando, por cuestiones de derecho y tras una interpretación razonable, ha cometido un error.

- IV -

Pienso que V.E. sigue teniendo competencia para entender en el presente, a tenor de lo dictaminado a fs. 29/29 vta.

- V -

De manera preliminar, estimo que es menester tratar la oposición de la demandada a la vía formal por la que se ha encauzado la presente litis.

Contrariamente a lo sostenido por aquélla, me parece que el cauce procesal intentado es procedente, de acuerdo con el art. 322 del Código de forma, ya que la pretensión de la actora se encuentra dirigida a obtener la declaración de inconstitucionalidad de los actos de la provincia del Chubut en cuanto rechazan poner en práctica el mecanismo del Protocolo Adicional, aduciendo un choque frontal contra los arts. 17 y 31 de la Constitución Nacional y contra lo normado en el art. 9º, incs. b) -punto I, *in fine*- y d) de la ley 23.549 de Coparticipación Federal de Impuestos, al no acatar el procedimiento establecido en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.

En este sentido, pienso que existe una controversia definida que admite remedio específico a través de una decisión de carácter definitivo de V.E. (Fallos: 316:1713; 320:1556; y 2851).

A su vez, considero que la actora posee un interés sustancial y concreto, pues busca precaver los efectos de un acto en ciernes, como resultan las consecuencias de la resolución nº 218/02 del Ministerio de Hacienda, Obras y Servicios Públicos, es decir la intimación al pago y el consecuente juicio de apremio (ver constancias de fs. 79/80 y 85 de los autos principales, y fs. 1.777, 1.778 y 1.784 a 1788, de los antecedentes administrativos, agregados por cuerda), requerimientos éstos a los que atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal (Fallos: 322:2598; 323:19; 327:5147, entre otros).



Por ello es que considero que se halla justificada la iniciación de la presente acción declarativa.

- VI -

El art. 1° del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1997 establece que el procedimiento allí reglado se aplicará en los casos en que, luego de una inspección practicada por un fisco local, surjan diversas interpretaciones de la situación tributaria 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 cuales el contribuyente desarrolla su actividad. Ese procedimiento culminará bien con la aceptación -expresa o tácita- por parte de las demás jurisdicciones, de la determinación realizada, o bien -en caso de discrepancia- tras ponerse en acción el mecanismo previsto en los puntos 3) y 4) del art. 1° del Protocolo, tras la intervención de la Comisión Arbitral o bien de su Pleno.

Una vez resuelto lo que corresponda respecto de la determinación de oficio practicada por la jurisdicción actuante -siempre en cuanto a la atribución de base a cada jurisdicción-, y en el supuesto en que continuase resultando ajuste a su favor, ésta ha de emitir la liquidación pertinente (art. 1°, punto 5, del Protocolo), y ha de notificarla al contribuyente para que éste, dentro de los 10 días hábiles, proceda a solicitar el reintegro ante la o las jurisdicciones en donde ha ingresado en demasía, conforme el art. 2° del Protocolo Adicional.

El mecanismo descrito, como se comprende fácilmente, evita dos cosas: que el contribuyente tenga que pagar la diferencia (ya ingresada, pero a otro u otros fiscos adheridos), como también que deba iniciar la repetición ante la o las jurisdicciones que han percibido de más.

Resulta preciso señalar que, de manera reglamentaria y conteste con la letra y espíritu del Protocolo Adicional, la Comisión Arbitral estableció (art. 1° de la RG 19) que éste no será aplicable 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 (cfr. dictamen de esta Procuración General en la causa "Argencard S.A. c/ Entre Ríos, Prov. de y otro s/ demanda de repetición", A.1136, L.XL, del 23 de febrero de este año).

De las constancias de autos se desprende que estamos ante un supuesto fáctico que obligaba a la provincia demandada a aplicar el Protocolo Adicional tantas veces citado. En efecto, el acto determinativo de oficio concluyó realizando el ajuste basándose únicamente en

Ministerio Público
Procuración General de la Nación

una diferencia en la atribución de base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos debido a la provincia del Chubut. La constatación de este aserto surge, indubitadamente, de los fundamentos de la citada resolución n° 218/02 del Ministerio de Hacienda, Obras y Servicios Públicos, donde se manifiesta “*que debe tenerse presente que la determinación se realizó sobre la base imponible declarada por la empresa, modificándose exclusivamente su distribución al asignarse un coeficiente a la provincia, el que se ha establecido según el parámetro indicado anteriormente ...*” (énfasis añadido: ver fs. 1.733 de los antecedentes administrativos, y en copia a fs. 69 del principal).

En tales circunstancias, observo que durante el procedimiento determinativo de oficio bajo estudio el Fisco provincial no cumplió con la obligación de notificar a las demás jurisdicciones afectadas la realización del ajuste en la distribución de la base imponible entre ellas. Ello es así, pues, aunque realizó la notificación correspondiente al acto de determinación, tal como le era de obligado cumplimiento en virtud de los arts. 2° y 3° de la RG 62 de la Comisión Arbitral entonces vigente (actualmente arts. 88 y 89 del anexo de la RG 1/2006; ver fs. 1.603/1.618 y 1.627/1.640 de los antecedentes administrativos agregados por cuerda), empero, y a pesar de lo afirmado por la demandada en su escrito de fs. 238/242 vta., no cumplió con la siguiente notificación a que estaba obligada ahora según el art. 1°, punto 1 del Protocolo Adicional, para que, como quedó dicho, tras seguir los pasos que corresponda según las pretensiones fiscales de las demás jurisdicciones afectadas, el contribuyente pudiera hacer uso del sistema compensatorio previsto en el art. 2° del mismo Protocolo.

Bajo esta óptica, no resulta ocioso recordar que tiene dicho V.E. que la afectación del sistema de coparticipación federal de impuestos, tras la reforma constitucional de 1994, involucra en principio una cuestión constitucional y que, como necesaria consecuencia de dicho criterio, “*asume tal calidad la eventual violación --por parte de una provincia-- del compromiso de continuar aplicando las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, así como sus modificaciones o sustituciones, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos (cfr. art. 9°, inc. d., ley 23.548), aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos normas o actos locales*” (Fallos: 327:1473, de conformidad con lo dictaminado por este Ministerio Público).

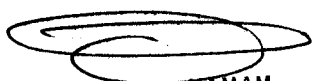
- VII -

Por lo expuesto, opino que corresponde hacer lugar a la demanda, y declarar que corresponde la aplicación al caso del Protocolo Adicional en el procedimiento determinativo seguido por la provincia accionada, al haber quedado firme la determinación de oficio practicada.

Buenos Aires 20 octubre de 2006

ES COPIA

LAURA M. MONTI


FERNANDO HAMAM
PROSECRETARIO ADMINISTRATIVO
PROCURACION GENERAL DE LA NACION

21/7/06