

Procuración General de la Nación

Suprema Corte :

- I -

De las constancias del expediente surge que mediante el escrito obrante a fs. 1/4, Maxiconsumo S.A. planteó un “caso concreto” ante la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (CM, en adelante), en los términos del art. 24, inc. b), de dicho pacto, con motivo de la determinación de oficio del impuesto sobre los ingresos brutos (períodos 2/99 a 9/01) realizada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, mediante resolución 2.587/03, del 31 de octubre de 2003, al considerar que la pretensión fiscal entraña una violación al citado pacto, en tanto ordena que se liquide ese tributo de acuerdo con las pautas del art. 18 de la ley 3.563.

Tras correr el traslado de rigor a la Provincia, el mentado organismo dictó la resolución 14/2005 (fs. 87/89) mediante la cual otorgó la razón a la actora.

Para resolver en tal sentido, tuvo en cuenta que la ley 3.563 y su reglamentación (resolución general 44/01) compelen al sujeto pasivo a cumplir sus obligaciones desdoblado su responsabilidad como contribuyentes directos (o locales) y, a la vez, como contribuyentes regidos por el CM. En el caso de autos, estimó que la norma legal aludida fija como base imponible el 100% de los ingresos por ventas en la Provincia, parámetro diferente al que surge de aplicar las normas del pacto señalado. En tales condiciones, concluyó, la norma local contraviene lo fijado por el CM en el art. 2º y desnaturaliza la finalidad de su art. 28.

Apelada esa decisión por la demandada (fs. 119/137), la Comisión Plenaria rechazó el recurso mediante su resolución 15/2005 (obstante a fs. 221/223) afirmando, en términos similares a los de la Arbitral, que la metodología de cálculo de la base imponible utilizada por el fisco en la determinación de oficio recurrida no se ajusta al régimen previsto en el CM.

- II -

A fs. 226/246 luce el recurso extraordinario presentado por la Provincia de Misiones contra la citada resolución 15/2005.

Arguye, en primer lugar, que la cuestión planteada por la actora es de competencia de los organismos de aplicación del CM, dado que la aplicación del art. 3.563 no altera ni modifica el mecanismo de distribución de base imponible de ese pago.

Sostiene que no hay afectación al art. 28 del convenio y señala que yerra la Comisión Plenaria al afirmar que la actora recibe en esa jurisdicción un tratamiento fiscal más gravoso, puesto que en otras la alícuota a pagar es más alta, poniendo por caso el de la Provincia de Buenos Aires.

Cuestiona que el pago del impuesto calculado según el coeficiente unificado del CM que corresponde a su provincia sea un pago a cuenta del gravamen que, en definitiva, resulte adeudar por la ley 3.563.

Concluye señalando la existencia de gravedad institucional al darse una severa lesión a sus facultades constitucionales, en violación a los arts. 1º, 5º, 121 y 122 de la Carta Magna, puesto que se está afectando su autonomía en cuestiones que no han sido delegadas ni siquiera a la Nación y menos a la Comisión Arbitral.

- III -

A fs. 277, este Ministerio Público señaló que el recurso había sido concedido a fs. 274 pero que, sin embargo, se había omitido realizar el traslado previsto en el art. 257 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Mediante auto del 16 de abril de 2008, V.E., en atención a lo indicado, dispuso la devolución de las actuaciones al organismo de origen para que le imprimiese el trámite de rigor.

Observo que se cumplió con lo ordenado, con el traslado otorgado a fs. 280 respondido a fs. 281/292 y que, por ende, la nueva concesión del recurso, realizada a fs. 303/304, subsanó la deficiencia indicada en su oportunidad.

- IV -

El citado CM es un régimen contractual que liga a los Estados provinciales y a la Ciudad de Buenos Aires, con arreglo al cual se distribuye la base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones (arg. de Fallos: 305:1471 y 329:59).

M.921, L. XLII

Procuración General de la Nación

Su finalidad consiste, en palabras de V.E., en “evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7°), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 6°)” (ver Fallos: 329:5, capítulo III del dictamen de este Ministerio Público, al que remitió la sentencia).

Las partes signatarias del convenio delegaron su interpretación y la solución de las controversias originadas por su aplicación en una Comisión Plenaria y una Comisión Arbitral (art. 15), cuya constitución y funciones, respectivamente, detallan los arts. 16 y 17, y 19 a 26 del CM.

Aquí interesa, de manera particular, la competencia de la Comisión Arbitral, regulada en el inc. b) del art. 24, consistente en “resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del convenio en los casos concretos”. En especial, en cuanto esa norma establece que “las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto”.

El “Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria” (Resolución General 6/2008, sustancialmente similar, en lo que interesa, a la Resolución General 17/1983 y sus modificatorias, aplicables en la especie), expresa que la Comisión Arbitral ha de abocarse al conocimiento y decisión de los casos planteados, a requerimiento de las jurisdicciones o de los sujetos tributarios (arg. art. 2°). Y que, a los efectos del art. 24, inc. b), del CM, se verifica la existencia de un “caso concreto” cuando -entre otros supuestos- se acredita que la autoridad tributaria competente ha dictado la correspondiente resolución que configura la determinación impositiva (art. 3°, inc. a).

A mi juicio, tales extremos se hallan reunidos en la controversia de autos (ver constancias de fs. 9/13 -determinación de oficio-; fs. 1/4 -planteamiento del caso concreto ante la Comisión Arbitral- y fs. 14 -comunicación a la Dirección General de Rentas-).

- V -

Así las cosas, creo oportuno mencionar, en términos generales, que un contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Misiones, frente a un acto determinativo de oficio (arts. 37, 43, 44 y cc. del Código Fiscal), puede instar la vía local de revisión del acto, la que tiene su inicio con el recurso de reconsideración (arts. 83 y cc. del Código Fiscal), prosigue con uno de apelación ante una Cámara Fiscal (arts. 88 y cc. del

citado cuerpo), contra cuyo pronunciamiento -que agota la vía administrativa- cabe la demanda contencioso-administrativa ante el Superior Tribunal de Justicia (arts. 97 y cc.), con la cual se finiquitaría el recorrido local del asunto.

Pero, como señalé en el acápite anterior, el CM brinda una alternativa para el particular puesto que, a la vez que inicia el procedimiento administrativo local de revisión -una vez realizada la determinación de oficio-, puede plantear su "caso concreto" ante la Comisión Arbitral, en los términos fijados por los arts. 4º y cc. de su reglamento procesal.

Según lo veo, resulta claro que en este segundo caso, por voluntad de las partes (de la Provincia al suscribir el CM y al comprometerse a no denunciarlo, en los términos del art. 9º, inc. d. de la ley 23.548; y del contribuyente al momento de presentarse ante la Comisión Arbitral), las cuestiones relativas a la fijación de la base imponible, contenidas en la resolución determinativa -en todo aquello que conlleve la aplicación del CM-, puede ser sustraído de la vía recursiva local para ser deferido exclusivamente al conocimiento de los órganos de aplicación ya mencionados, cuya decisión -en ese punto en particular- será definitiva y resultará obligatoria para las partes.

Así, esta opción ejercida el contribuyente pone en práctica funciones jurisdiccionales conferidas a los mentados entes, cuya naturaleza es, indudablemente, de raíz administrativa.

En efecto, y a pesar de la denominación de uno de sus organismos de aplicación, estimo que debe descartarse de plano que nos hallemos ante entes que desempeñen funciones de árbitros. A mi modo de ver, no se reúnen en ellos los dos requisitos que hacen a la esencia del arbitraje: libre elección de los árbitros e imparcialidad (arg. cons. 20, *in fine*; del voto en disidencia de los jueces Fayt y Petracchi en Fallos: 325:2893). Ello es así pues el particular no tiene posibilidades de participar en la designación de quienes vayan a decidir los asuntos que propone para su resolución. Y, por otra parte, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria están integradas por representantes de los fiscos adheridos, entre ellos los que resultan acreedores del contribuyente, y que, por ende, poseen un interés directo en el resultado de la controversia (arg. arts. 16 y cc. del CM).

Por ello es que, indudablemente, estamos frente a organismos de carácter administrativo, de integración plurijurisdiccional, y que poseen también facultades para decidir el derecho en ciertos "casos concretos" y emitir una resolución definitiva que sea obligatoria para las partes.

Procuración General de la Nación

En el conocido precedente de Fallos: 247:646, “Fernández Arias, Elena y otros c. Poggio, José”. V.E. expresó que *“es preciso advertir que el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es uno de los aspectos que, en mayor grado, atribuyen fisonomía relativamente nueva al principio atinente a la división de poderes. Esta típica modalidad del derecho público actual, desde luego, no ha surgido como consecuencia de especulaciones de orden teórico. (...) Muy por el contrario, constituye uno de los modos universales de responder, pragmáticamente, al premioso reclamo de los hechos que componen la realidad de este tiempo, mucho más vasta que la que pudieron imaginar los constituyentes del siglo pasado, y se asienta en la idea de que una administración ágil, eficaz y dotada de competencia amplia es instrumento apto para resguardar, en determinados aspectos, fundamentales intereses colectivos de contenido económico y social (...), los que de otra manera sólo podrían ser tardía o insuficientemente satisfechos (...)”* (cons. 5º).

Agregó a continuación lo que constituye la regla que permite otorgarle validez constitucional al ejercicio de facultades jurisdiccionales por organismos que no estén insertos en la órbita del Poder Judicial, consistente en el control judicial suficiente posterior, *“a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior”* (cons. 13). Añadió que el alcance que ese control requiere para ser tenido por verdaderamente suficiente no depende de reglas generales, sino que ha de ser más o menos extenso y profundo según las modalidades de cada situación jurídica, lo que obligará a examinar, en cada caso, los aspectos específicos que singularizan la concreta materia litigiosa (arg. cons. 14).

Más adelante aún expresó, a título de síntesis, que *“control judicial suficiente quiere decir: a) reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recurso ante los jueces ordinarios; b) negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos, con excepción de los supuestos en que, existiendo opción legal, los interesados hubiesen elegido la vía administrativa, privándose voluntariamente de la judicial (doctrina de Fallos: 205:17; 245:351). La mera facultad de deducir recurso extraordinario basado en inconstitucionalidad o arbitrariedad, no satisface las exigencias que en la especie han de tenerse por imperativas”* (cons. 19).

A tenor de esta jurisprudencia, toda vez que en temas tributarios se trata -en principio- de un asunto de índole económica y, por ende, renunciable para el particular, y que tanto éste como las jurisdicciones locales han acordado la posibilidad de que actúen en uso de

facultades jurisdiccionales los órganos de aplicación del CM, podría colegirse que los interesados han renunciado, voluntaria y conscientemente, a la posibilidad de acceder a la vía judicial -bien que con posterioridad al agotamiento de la vía administrativa local-.

Y, en tales condiciones, este razonamiento jurídico y lógico llevaría a concluir en la inadmisibilidad formal del recurso extraordinario.

- VI -

Sin perjuicio de lo expresado, este Ministerio Público advierte que el mecanismo bajo estudio posee ciertas características esenciales que conducen a postular una solución diversa a la señalada en el capítulo anterior.

Para explicar mi postura estimo necesario distinguir tres órdenes de razones, a saber:

1. la importancia del CM como herramienta de coordinación financiera, tanto desde la óptica del contribuyente como desde el interés de los fiscos adheridos y de la Nación.
2. La peculiar naturaleza de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria que imposibilita la revisión de sus decisiones por la vía local.
3. El especial rango normativo del CM en nuestro ordenamiento jurídico.

Me ocuparé de cada uno de ellos en sendos acápite a continuación.

- VII -

En primer término, y de manera liminar, hay que poner de relieve que el CM presenta determinadas peculiaridades constitutivas que lo tornan en una insustituible herramienta de coordinación financiera -horizontal y vertical-, en nuestro sistema tributario tanto si ponemos el acento en la situación particular de cada contribuyente involucrado, como si lo hacemos en los intereses financieros de todas y cada una de las jurisdicciones adheridas -coordinación horizontal- y del propio Estado Nacional -coordinación vertical-.

Por una parte, está claro que el CM fija para los contribuyentes que liquiden el impuesto sobre los ingresos brutos según sus pautas una única base de imposición que deberán aquéllos distribuir entre las jurisdicciones en las cuales realicen actividades. Así, asignarán la porción correspondiente a cada Provincia, para luego aplicar sobre ellas las respectivas leyes

Procuración General de la Nación

impositivas de cada una (con sus deducciones, exenciones, alícuotas, pagos a cuenta, etc.), obteniendo así el monto de las sendas obligaciones fiscales resultantes.

Por lo tanto, es a todas luces obvio que, por lo general, la controversia que el contribuyente tenga con una de esas jurisdicciones, cual juego de espejos, necesariamente repercutirá en su relación sustantiva con las demás, ya que la porción diferencial de base imponible que una de ellas pretenda para sí, por considerar que se la ha atribuido en menos el contribuyente, deberá ser *detraída* de la porción (o las porciones) que a otra (u otras) éste les haya atribuido en exceso. Es un asunto que tiene una explicación matemática muy simple: la sumatoria de las diferentes porciones de base imponible asignadas ha de dar siempre el mismo total.

Es por tal razón que, según lo aprecio, el mecanismo del art. 24, inc. b), del CM no constituye una vía “alternativa” para la solución de las controversias entre el contribuyente y “el” fisco local, sino que se evidencia como el único mecanismo existente que posibilita finiquitar, de una vez, la cuestión con respecto a todas las jurisdicciones involucradas, dado que la corrección que pretenda una de ellas -en la porción de base imponible que le corresponde- repercutirá obligadamente en las relaciones del contribuyente con las demás Provincias, por las ya mentadas cuestiones de simetría especular.

Como contracara de lo recién indicado, observo que si, en cambio, un contribuyente que liquida su tributo mediante el mecanismo del CM en -por ejemplo- las jurisdicciones A, B, C y D, ante un cuestionamiento relativo a la atribución de base imponible que realice la jurisdicción A, en vez de recurrir a la vía de la Comisión Arbitral, decidiese exclusivamente hacerlo ante las instancias locales, en caso de quedar firme la tesitura fiscal -sea en sede administrativa o en la judicial local-, no podría oponer esa situación ante el resto de las jurisdicciones en que desarrolla su actividad, ya que éstas no han tenido participación alguna en la disputa. Y, en consecuencia, necesariamente terminará tributando -en conjunto- por una base mayor que la fijada por el CM que es -recordando lo indicado en el acápite IV del presente- ley convenio de todas las jurisdicciones adheridas, y que fija la base del impuesto -y la porción que le corresponde a cada una de ellas- para tal categoría de contribuyentes.

De esta manera, insisto, se consagraría en los hechos un resultado no querido por los respectivos legisladores locales ni, lo enfatizo desde ahora, tampoco por el legislador nacional, consistente -en síntesis- en que el contribuyente quede irremediabilmente preso en una situación de doble o múltiple imposición.

Puestas las cosas así en su recto quicio, creo necesario insistir en que si bien puede hablarse fácticamente de una "opción" entre dos alternativas administrativas, es decir la vía recursiva del código fiscal local y la que ofrece el CM, la primera queda relegada para ser transitada de manera eficaz únicamente en dos supuestos: a) para el caso de los contribuyentes locales (es decir, quienes no aplican el convenio); b) para las demás cuestiones relativas a los contribuyentes de convenio con exclusión de lo relativo a la determinación de la base imponible y su atribución a las distintas jurisdicciones involucradas.

Dicho en otras palabras, para el contribuyente de convenio a quien una jurisdicción le cuestiona la determinación o la atribución de la base imponible, sólo la intervención de los organismos del CM le asegura una solución eficaz y definitiva frente a la jurisdicción pretensora y que, a la vez, le sea oponible y definitiva frente a las demás.

Por tales motivos, considero que hablar de "opción" o de "alternativa", en un caso como éste, encierra una falacia, dado el carácter exclusivamente parcial que presenta la vía local.

De manera concomitante a las razones ya expresadas, pero no por ello carente de importancia, no debe perderse de vista cuál es la relevante función del CM dentro del esquema de ordenación y coordinación de facultades tributarias en nuestro país. La Constitución Nacional, con más claridad a partir de la reforma de 1994, cristalizó la inteligencia que V.E. le había otorgado a sus cláusulas desde el precedente de Fallos: 149:260 consolidó un sistema de competencias tributarias entre la Nación, y las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, en el que sólo hay exclusividad para la primera en lo que a tributos aduaneros se refiere, mientras que en lo que respecta a las contribuciones internas, directas o indirectas, hay concurrencia de facultades.

Tal régimen conlleva la imperiosa necesidad de coordinar, a fin de evitar la "jungla fiscal" en la que puede derivar el ejercicio ciego de sus respectivas competencias por cada actor si actúa al margen de lo que hagan los demás, como sabiamente lo destacó el Corte en el citado precedente de Fallos: 149:260. Sin duda alguna, así también lo vio el constituyente reformador quien constitucionalizó el mecanismo de coparticipación en los inc. 2º y 3º del art. 75 de la Carta Magna.

La ley de coparticipación vigente consideró fundamental para conseguir el éxito la coordinación vertical de competencias -entre otros extremos- fijar ciertos lineamientos para que las Provincias pudieran mantener su impuesto local sobre los ingresos brutos. Así la prohibición de analogía del art. 9º, inc. b), de la ley 23.548, queda respetada siempre y cuando

Procuración General de la Nación

la gabela local se inserte dentro del molde consagrado en el apartado I de ese inciso. Pero, de forma no menos importante, también estimó fundamental la coordinación horizontal ya que, en el inc. d) del mismo artículo, puso como condición para adherir a la coparticipación federal que las jurisdicciones continuasen aplicando el CM.

La importancia del CM ya fue puesta de relieve hace tiempo por esta Procuración General, en el dictamen emitido en la causa “S.A. Dekalb Argentina v. Municipalidad de Exaltación de la Cruz” (Fallos: 295:281), al advertir -frente al desconocimiento por parte de ese municipio de las normas del CM entonces vigente- que su acatamiento se vincula a los intereses generales del país, tanto como los de cada provincia.

Es decir, puesto que el CM es un mecanismo de coordinación horizontal de competencias, que posibilita la armonización vertical de la coparticipación, posee una importancia sustancial en el sistema de las finanzas públicas nacionales. Y, dada la multilateralidad de su funcionamiento, deviene imprescindible que las cuestiones suscitadas por una jurisdicción o ante una de ellas, por su repercusión necesaria en las demás, sean resueltas de manera que todas tengan participación en lo decidido, de forma tal que se les asegure su derecho de defensa.

A dichos fines, por otra parte, contribuye el Protocolo Adicional del CM, en cuanto regla el procedimiento a aplicar en los casos en que, luego de una inspección practicada por un fisco adherido, surjan diversas interpretaciones de la situación tributaria del contribuyente sujeto al CM y se determinen diferencias de gravamen por atribución en exceso o defecto de base imponible entre las jurisdicciones en las cuales desarrolla su actividad. Tal como señalé en mi dictamen del 20 de octubre de 2006, en la causa A.697, L.XXXIX, “Argencard S.A. c/ Chubut, Provincia del y otro s/ acción declarativa”, el mecanismo del Protocolo Adicional 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 hayan percibido de más.

En el orden de ideas que vengo desarrollando, creo que es oportuno recordar lo señalado por V.E. en el precedente de Fallos: 306:516, “Transportes Vidal S.A. v. Provincia de Mendoza”, del 31 de mayo de 1984, con relación a un supuesto en el que se cuestionaba el gravamen sobre los ingresos brutos que recaía sobre una actividad económica desarrollada en más de una provincia, sentando perenne doctrina, en cuanto a que *“de la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios infiérese la de preservar a las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse*

sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de aplicar tributos semejantes sobre la misma porción de la base imponible, tornándolas por tanto desventajosas con relación a otras similares desarrolladas dentro de la provincia (...)" (cons. 8°).

Y, en tal sentido, el CM y su Protocolo Adicional son el imprescindible y exclusivo mecanismo que, al día de hoy, pone a cobijo de esa nefasta posibilidad el comercio y las actividades que se realizan con carácter interjurisdiccional.

- VIII -

En segundo lugar, es preciso poner de relieve la singular conformación de Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria, en tanto son una instancia de carácter administrativo, integrada por representantes de todas las jurisdicciones interesadas, especialistas en materia impositiva, lo que le otorga una naturaleza peculiar (arg. arts. 15 a 26 del CM).

Es decir que todas las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires están representadas y expresan su opinión decisoria, para confluir en la resolución definitiva del asunto de que se trate.

Estrechamente vinculado con lo anterior está el problema relativo a la revisión administrativa o judicial, de lo actuado por dichos órganos, tema que lleva ínsitas dos cuestiones que desarrollaré seguidamente.

En primer término, cabría plantear si lo decidido por la Comisión Plenaria recurrir lo actuado por la Comisión Arbitral, en los términos del art. 24, inc. b), del CM, puede o no ser revisado.

Tengo para mí que la respuesta es, indudablemente, afirmativa. En efecto, como he consignado, la vía que ofrecen los organismos de aplicación tantas veces mencionados, es una mera opción para las partes y, por otro lado, si se tiene presente la jurisprudencia del Tribunal del citado precedente de Fallos: 247:646, no puede concluirse en que lo resuelto por ellos sea irrevisable por autoridad superior alguna. Ello llevaría a encumbrar a dichos organismos por encima de las más altas autoridades del Estado, al otorgar rango de cosa juzgada a su actuación, sustrayéndola del conocimiento de todo juez en la República, lo cual contraría las consideraciones de la lógica jurídica más elemental.

Procuración General de la Nación

Además, esta conclusión es de recibo tanto para el contribuyente como para los fiscos adheridos, ya que se vincula con fundamentales derivaciones del derecho a la defensa en juicio y a la revisión judicial suficiente.

Pero, debo advertirlo, en el caso de los fiscos obedece también a una consideración añadida, vinculada con el principio de indisponibilidad del crédito fiscal. En efecto, las obligaciones tributarias, nacidas al amparo del principio de reserva de ley (arts. 4º, 17, 75, incs. 1º y 2º, y 99 de la Constitución Nacional), resultan de obligado cumplimiento para los sujetos pasivos, como de obligada recepción por parte de los sujetos activos del crédito. Si coligiéramos que una jurisdicción puede dejar librado lo relativo a la determinación de sus créditos fiscales a lo que resuelvan, en definitiva y sin posibilidad alguna de revisión ulterior, los organismos administrativos del CM, se estaría consagrando, de manera espuria, una inaceptable excepción al mentado principio de honda raíz republicana.

Sentada la necesidad de revisar lo actuado por estos organismos administrativos plurilaterales, el segundo tema se vincula con la imposibilidad de proceder a la revisión de lo actuado por ellos, administrativa o judicialmente, en la vía local.

A mi modo de ver, hay dos órdenes de razones que avalan esta conclusión.

El primero de ellos brota de la clara letra de la norma, ya que el art. 24, inc. b), del CM estipula que *“las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto”*. En el caso de las jurisdicciones adheridas, si se permitiera a sus propios organismos -sean los administrativos o los judiciales- que procedieran a revisar lo actuado, la decisión dejaría de ser obligatoria para ellos, contraviniendo frontalmente lo convenido con las demás Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Y el segundo es el que, según lo pienso, presenta un óbice ciertamente insalvable para ser revisado por los organismos locales de cada jurisdicción. En efecto, puesto que el CM es, precisamente, multijurisdiccional, si lo decidido por esos organismos plurilaterales pudiera ser revisado por los jueces de sólo una de las jurisdicciones adheridas, llevaría al problema de que lo resuelto por éstos les sería oponible a las demás, burlando así la decisión conjunta adoptada por todas ellas. Además, tal conclusión, en nuestro sistema jurídico, no parece aceptable, máxime cuando nuestra Carta Magna otorgó a los asuntos en que una o más provincias son parte la jurisdicción originaria y exclusiva de V.E., en razón de las personas (arg. arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional).

De igual modo, la referida circunstancia obsta a toda aplicación de la doctrina de Fallos: 308:490 y 311:2478, puesto que con ella sólo se conseguiría remover los

inconvenientes que se interpusieran a la posibilidad de que los superiores tribunales de justicia de cada jurisdicción revisasen lo actuado por los órganos administrativos o judiciales de ellas. En este caso tan singular, como quedó dicho, los organismos de integración plurijurisdiccional no podrían ser revisados, de manera indiscutible y fructífera, sólo por uno de los órganos máximos de la organización judicial de una de las provincias involucradas, porque implicaría un desmedro de la autonomía de las demás involucradas en el asunto.

Insisto aquí en un punto que no debe escapar al análisis: aunque en este caso esté un particular discutiendo su posición fiscal con la jurisdicción A -por seguir con el ejemplo antes dado-, lo que ésta pretenda involucrará, indefectiblemente, a las otras en las que él tributa, pues tendrá directa incidencia en su posición frente a ellas.

Cerrando el estudio referido a la posibilidad de revisión, a mi modo de ver tampoco podría plantearse que hay aquí un entuerto que pudiera ser llevado ante la justicia federal de primera instancia. En efecto, estamos ante una cuestión que es, al menos en principio, relativa a cuestiones de derecho público local, sin que haya norma alguna que atribuya competencia a esa justicia de excepción.

- IX -

A la sazón, tampoco parece ocioso recordar que, como lo ha dicho el Tribunal, el CM es una norma de derecho intrafederal, como lo son las leyes-convenio de coparticipación, que hacen parte del derecho público local, aunque con diversa jerarquía (arg. Fallos: 314:862; 316:324; 331:2586; P.582, L.XXXIX, "Papel Misionero S.A.I.F.C. Misiones, Provincia de s/ acción declarativa", del 5 de mayo de este año).

Considero que, en casos como éste, es que se pone de relieve este especial rango normativo dentro del ordenamiento jurídico de nuestro país, y de las provincias en especial.

En efecto, el CM se inserta en el mecanismo del Código Fiscal de cada jurisdicción para posibilitar la determinación de la base imponible de los contribuyentes que realicen actividades -en una, varias o todas sus etapas- en dos o más jurisdicciones pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas (arg. art. 1º, primer párrafo, del CM).

A mi modo de ver las cosas, el CM configura una manifestación positiva del llamado federalismo de concertación que, mediante la participación de todas las provincias y

Procuración General de la Nación

de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aunadas con la voluntad de la Nación -expresado en el referido art. 9º. inc. d. de la ley 23.548- , tiende a establecer una política uniforme que armonice el principal tributo local de manera tal que éste no se transforme en un impedimento insalvable que opere en desmedro del comercio interjurisdiccional.

Tal como ha dicho esa Corte, cada una de las creaciones del federalismo de concertación "configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias" (confr. Fallos: 322:1781, cons. 4º).

Siendo así las cosas, el CM no parece susceptible de ser modificado unilateralmente por una jurisdicción, ya que esa tesitura equivaldría, jurídica y fácticamente, a descalabrar el sistema de armonización y coordinación ideado y consentido por todas al unísono.

- X -

A modo de conclusión, por todo este múltiple orden de argumentos es que considero que lo resuelto por la Comisión Plenaria del CM, como resolución definitiva y obligatoria para las partes, ha de ser revisado por un tribunal de justicia que, por lo que queda dicho, no puede ser de la instancia local de ninguna de las jurisdicciones involucradas ni tampoco de la federal ordinaria, cupiéndole tal misión, por tales razones. a V.E.

Se torna así aplicable, a mi modo de ver, la conocida jurisprudencia que postula que el remedio federal sólo procede respecto de las resoluciones de los tribunales de justicia, carácter atribuible a los integrantes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y, por extensión, de las decisiones de los organismos administrativos dotados por la ley de facultades jurisdiccionales, no revisables por vía de acción o de recurso (Fallos: 257:31; 292:620; 300:526, 562; 301:594, 1152, 1226; 302:174; 306:455; 308:116, entre otros).

Asimismo, tal cúmulo de razones me lleva a postular esta solución que es discrepante de la otorgada por V.E. en el precedente de Fallos: 305:1471, tesitura que, de mantenerse, advierto que implicaría privar a la recurrente del derecho a toda revisión judicial de lo actuado.

Abierto en lo formal el remedio federal de fs. 226/246, estimo que se pueden sintetizar los agravios de la recurrente en torno a dos puntos fundamentales.

El primero de ellos estriba en sostener que la Comisión Arbitral primero, y la Plenaria luego, decidieron en un asunto que se halla a extramuros de su competencia.

Es mi parecer que este agravio no puede ser admitido, ya que el obrar de los órganos de aplicación se ha desenvuelto dentro de lo que constituye un "caso concreto" relativo a la aplicación de las pautas del CM para la determinación de la base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos de un contribuyente del citado convenio, sin que se haya transpuesto el quicio de su art. 24, inc. b.

No se me escapa que, por la peculiar configuración de este caso concreto, la pretensión fiscal de la Provincia no acarrea, en principio, la necesidad de corregir la porción de base imponible que el contribuyente ha atribuido a las demás. Sin embargo, esta circunstancia no obsta a la competencia de los referidos organismos, puesto que indudablemente estamos ante un caso concreto, originado con motivo de la aplicación del CM, en lo relativo a la forma en que debe determinarse y atribuirse la base imponible a una jurisdicción adherida (arg. art. 24, inc. b. del CM). Postular lo contrario, como lo hace la recurrente, implicaría darle plena efectividad a maniobras consistentes en apartarse unilateralmente de las pautas del CM que, aunque no sean perjudiciales -en principio- para las demás jurisdicciones, impliquen un agravio, dado por ese mismo apartamiento.

A mayor abundamiento al respecto hago notar que la Provincia contestó el traslado del recurso del contribuyente (ver fs. 19/27), y que recién en una presentación posterior (ver fs. 38/39) cuestionó la competencia de esos órganos para tratar la cuestión, lo que es fruto de una reflexión tardía.

Con relación al restante agravio, la recurrente lo finca -en síntesis- en que lo decidido por dichos órganos de aplicación resulta arbitrario ya que, en definitiva, le cercena sus facultades tributarias para regular lo atinente al impuesto sobre los ingresos brutos para los contribuyentes comprendidos en la ley 3.563.

Contrariamente a lo pretendido, tengo para mí que es la Provincia quien se aparta, mediante dicha ley local y su reglamentación, de la forma en que la base del tributo ha de ser precisada según las pautas del CM que, como lo ha expresado V.E., es una norma convencional de carácter local, que tiene una especial jerarquía normativa.

M.921, L. XLII

Procuración General de la Nación

Es a todas luces evidente que la pretensión local, amparada en lo dispuesto por la ley 3.563, está insalvablemente reñida con las disposiciones del CM.

En efecto, si bien la recurrente afirma a fs. 234 vta. que en autos no se discute un problema relativo a la determinación de la base imponible -fundamento de la pretendida incompetencia de la Comisión Arbitral-, seguidamente admite que "los contribuyentes deberán liquidar e ingresar el impuesto sobre los ingresos brutos de acuerdo con las expresas disposiciones del art. 18 de la ley 3.563, abonando como contribuyente directo la proporción del citado tributo liquidado en defecto, por aplicación de los coeficientes unificados calculados de acuerdo con lo previsto por los arts. 2º, 3º, 4 y 5º y siguientes y concordantes del Convenio Multilateral". Y agrega (ver fs. 238 *in fine*) que la actora debe liquidar el impuesto según el CM y únicamente cuando lo ingresado fuere inferior al importe determinado por la ley 3.563, deberá ingresar la diferencia por disposición de la ley y su reglamentación, único modo de igualar la carga tributaria y cumplir con el objetivo de los legisladores asegurando la igualdad de oportunidades en la actividad comercial.

Como dejo expuesto, reitero que basta reparar en los dichos de la propia actora para constatar que su postura, con respaldo en la ley 3.563, se halla en abierta contradicción con las pautas del CM que sirven para determinar la base imponible en el caso, y que deben primar por las mencionadas razones de jerarquía normativa.

Por último, dejo sentado que, a mi parecer, la tesitura provincial, además de alzarse contra normas de derecho intrafederal a las que voluntariamente adhirió la jurisdicción en su momento y que no han sido denunciadas por ella, de prosperar, conlleva una fuerte inducción al contribuyente para atribuir más base imponible a la Provincia de Misiones, forzando las pautas del CM, de tal forma que se logre equiparar la obligación surgida de aplicar las normas del CM con aquella nacida de la ley 3.563, para evitar el gravoso -e ilegal- pago suplementario, en detrimento del legítimo interés fiscal de las demás jurisdicciones. Interés que, vale la pena señalarlo, fue el expresado y defendido legítimamente en el seno de los tantas veces mencionados órganos de aplicación del CM.

- XII -

En razón de lo hasta aquí expuesto, opino que cabe declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y confirmar la resolución apelada.

Buenos Aires 29 de julio de 2009

Laura M. Monti

ADRIANA MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación

25/02/09