

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 14 de marzo de 2024.

RESOLUCIÓN CP N.º 4/2024

VISTO:

El Expte. C.M. N°1700/2021 “Litoral Gas SA s/ reserva de aplicación del Protocolo Adicional c/ provincia de Salta”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 23/2023; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la firma 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 apelante, en su recurso, plantea, como cuestión previa, la nulidad de la resolución apelada, en virtud de que la misma adolece –dice– de vicios que permiten impugnarla como un acto válido; alega que dicha nulidad se fundamenta en la manifiesta transgresión a los requisitos esenciales que debe contener toda resolución toda vez que la misma se encuentra viciada en su causa y su motivación. Agrega que se encuentra viciada en su causa toda vez que se ha apartado de los antecedentes de hecho y de derecho que resultan aplicables al caso concreto sometido a su jurisdicción; indica que conforme surge de los propios términos de la acción entablada, ha accionado en los términos del art. 24, inciso b), del Convenio Multilateral y en cumplimiento de los requisitos previstos en los arts. 91 y cc. de la Resolución General (CA) N° 22/2020. Asimismo, dice que la resolución apelada resulta nula por carecer de motivación suficiente al no brindar la expresión clara y precisa del contenido de la voluntad del organismo, resultando por ello una resolución arbitraria que no se adecúa a las particulares circunstancias del caso y a lo petitionado por Litoral Gas SA (Cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su posición).

Ante el supuesto de que no se declare la nulidad de la resolución apelada, conforme lo petitiona, expresa los agravios siguientes:

-Arbitraria interpretación de las circunstancias del caso y de la letra, finalidad y espíritu del Protocolo Adicional. Ilegítima afectación del derecho de defensa y la “*tutela administrativa y judicial efectiva*”. Violación de derecho, garantías y principios constitucionales:

Manifiesta, con referencia a los arts. 1º y 4º de la RG 3/007, que la Comisión Arbitral sostuvo que la acción promovida por Litoral Gas SA en fecha 17/12/2021 resultaría encuadrable en la “reserva” a la que refiere el citado art. 1º de la RG y que lo petitionado no estaría contemplado en las normas que rigen el accionar de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral; frente a ello, enfatiza que la acción promovida por Litoral Gas SA, lo es según lo dispuesto en el art. 24, inciso b), del Convenio Multilateral y, en particular, en cumplimiento de los requisitos impuestos por los arts. 91 y cc. de la Resolución General (CA) N° 22/2020 para la aplicación concreta y efectiva del Protocolo Adicional.

Sostiene que la Comisión Arbitral confunde los términos de la acción y la desnaturaliza frente a la reserva efectuada por Litoral Gas SA para que el mecanismo de

compensación previsto en el Protocolo Adicional, una vez resuelta su admisibilidad en el caso, sea efectivamente aplicado a las resultas de la acción declarativa de certeza en trámite ante la CSJN contra la provincia de Salta y, en su momento, al resultado de la discusión administrativa entablada en sede local con el fisco provincial. Nada obsta – agrega – a que Litoral Gas SA formule dicha reserva y que la acción sea simultáneamente sustanciada ante dicho organismo, máxime cuando Litoral Gas SA cumplió con todos y cada uno de los requisitos exigidos para su evaluación en concreto; en efecto, la propia normativa reglamentaria dictada por la Comisión Arbitral diferencia la sustanciación y análisis de la procedencia y admisibilidad de la aplicación del Protocolo Adicional en el caso concreto (etapa 1) del momento en el que el mecanismo de compensación allí previsto se torna operativo (etapa 2), esto es el momento en que se encuentre firme la resolución cuestionada; vinculado a ello, la reserva efectuada por Litoral Gas SA no remite sino a esa última etapa 2 del procedimiento reglado que remite a la puesta en marcha y ejecución del mecanismo de compensación que, en el caso, debiera quedar condicionado a las resultas de los procesos de discusión abiertos contra el acto determinativo del fisco provincial, tanto en sede local como ante la CSJN. Asimismo, sostiene que de seguirse la interpretación plasmada por la Comisión Arbitral en la resolución apelada se estaría afectando gravemente el derecho de defensa de Litoral Gas SA y el efectivo acatamiento del principio constitucional de la “tutela administrativa y judicial efectiva” de conformidad con las previsiones del artículo 18 de la Constitución Nacional y de las Convenciones Internacionales de Derechos Humanos que cuentan con jerarquía constitucional.

En definitiva, sostiene que el hecho que la normativa involucrada no prevea expresamente la posibilidad de reservar el derecho a tornar operativo el mecanismo de compensación previsto en el Protocolo Adicional no limita ni impide bajo ningún punto de vista que el organismo de aplicación (en el caso, la Comisión Arbitral) adecúe el momento y el alcance de su aplicación a las circunstancias particulares del caso, máxime cuando Litoral Gas SA cumplió íntegramente con los recaudos legales exigidos por la reglamentación para su aplicación. Añade que una interpretación semejante a la pretendida por la Comisión Arbitral implicaría, por otro lado, realizar una interpretación que desnaturaliza por completo el espíritu y la finalidad del Protocolo Adicional, llevándolo al extremo de que, bajo la arbitraria tesitura propuesta, la Comisión Arbitral jamás podría haberse arrogado facultades de reglamentación (RG 3/2007) que introdujeron requisitos y procedimientos que en ningún caso surgen del texto del Protocolo Adicional, todo lo cual implicaría que dicho mecanismo resulta de todos modos aplicable en tanto la provincia de Salta omitió actuar conforme las obligaciones previstas en el mismo. A su vez, es fundamental tener presente – dice – que en materia contencioso administrativa rige el principio “in dubio pro actione” el cual debe ser examinado bajo la garantía constitucional del acceso a la justicia (art. 18 de la Constitución Nacional y Tratados Internacionales de idéntica jerarquía), en virtud del cual el presunto argumento de sostener que lo peticionado por Litoral Gas SA no estaría expresamente previsto en la normativa aplicable no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente con adecuada referencia a los hechos de la causa, pues de otro modo se privaría de la efectiva posibilidad de acceder a la jurisdicción, con claro menoscabo de su derecho de defensa; es así que, en el caso, en atención a la diligencia demostrada por Litoral Gas SA y las especiales circunstancias involucradas, de cualquier modo debe concluirse en el mantenimiento de la acción y, consecuentemente, en la resolución de la petición efectuada por Litoral Gas SA mediante la presentación efectuada en fecha

17/12/2021 ante la Comisión Arbitral de que *“Oportunamente, ordene esa Comisión Arbitral la aplicación al caso del Protocolo Adicional y los mecanismos de compensación allí establecidos”*.

Por último, a todo evento, a efectos de evitar el dictado de un pronunciamiento jurisdiccional que en sí mismo constituya una directa violación a las previsiones del art. 18 de la Constitución Nacional y de los Pactos Internacionales de Derechos Humanos, solicita, en resguardo de dichos principios, derechos y garantías, se ordene la suspensión del trámite de las presentes actuaciones hasta tanto se dicte sentencia definitiva en el marco de la Acción Declarativa de Certeza promovida por Litoral Gas SA ante la CSJN, autos CSJ 1323/2020 “Litoral Gas SA. c/ Salta, provincia de s/ acción declarativa de certeza - (expediente digital)”.

Por otra parte, señala que sin perjuicio del desarrollo efectuado en la presentación de fecha 17/12/2021 ante la Comisión Arbitral (a cuyos términos se remite), reitera el efectivo cumplimiento en el caso de los recaudos legales para la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral.

-Comunicación previa a los fiscos involucrados: indica que con motivo del inicio del procedimiento de determinación de oficio e instrucción de sumario dispuesto por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta mediante la notificación de la resolución de fecha 31/08/2020, dentro del plazo concedido por el Código Fiscal de la Provincia de Salta para contestar la vista conferida y presentar descargo contra el sumario instruido (arts. 33 y 47), Litoral Gas SA cumplió con la comunicación al fisco salteño y a los restantes fiscos involucrados (Santa Fe, Buenos Aires y CABA) respecto de la reserva de aplicar el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral; a efectos de acreditar lo manifestado, como prueba documental junto con la presentación de fecha 17/12/2021, se acompañó copia de cada una de dichas comunicaciones; asimismo, se cumplió en la identificación de las jurisdicciones involucradas: 1) Provincia de Santa Fe; 2) Provincia de Buenos Aires; 3) Ciudad Autónoma de Buenos Aires; y 4) Provincia de Salta. Finalmente, deja asentando que a la fecha de interposición de la acción en fecha 17/12/2021 la Resolución de Determinación de Oficio N° 439/2021, de fecha 15/11/2021, no se encontraba firme, habiendo sido recurrida por Litoral Gas SA mediante la interposición del recurso jerárquico ante el Gobernador de la Provincia de Salta al que hace referencia el inciso b) del artículo 69 del Código Fiscal de la Provincia de Salta, el cual fue finalmente rechazado mediante el dictado del Decreto N° 439 de fecha 25 de julio de 2023 que agota la vía administrativa local, sin perjuicio de que el mismo –dice– será oportunamente impugnado ante la justicia local en los términos de los arts. 12, 26 y cc. del Código de Procedimiento en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Salta (Ley 793 y sus modificaciones).

-Plazo de interposición de la acción: dice que la acción ante la Comisión Arbitral fue interpuesta en fecha 17/12/2021, dentro del plazo de quince (15) días al que hace referencia el primer párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Provincia de Salta, en lo que refiere a la interposición del Recurso Jerárquico por ante el Gobernador de la Provincia.

-El ajuste no incluye diferencias de base imponible: indica que el ajuste no incluye omisiones en la base imponible declarada y se limita al cuestionamiento del criterio aplicado por Litoral Gas SA a los fines de atribuir ingresos y gastos para la conformación del coeficiente unificado del Convenio Multilateral de los períodos involucrados.

-Inaplicabilidad de la demostración de inducción a error. Indica que como complemento del Convenio Multilateral se encuentra el Protocolo Adicional que contempla el supuesto de un contribuyente que ha satisfecho el 100% de su obligación tributaria, pero, al asignar en forma presuntamente incorrecta las bases imponibles a las distintas jurisdicciones, ha abonado en exceso el tributo en alguna jurisdicción y en defecto en otra, con la finalidad de evitar que el contribuyente deba iniciar la acción local de repetición ante el fisco al que tributó el gravamen en exceso y someterse a los recargos y multas tributarias con relación al fisco en el que sufre una determinación tributaria. Sostiene que la Resolución General N° 3/2007 contradice las previsiones del Convenio Multilateral, en tanto, al exigir al contribuyente la acreditación fehaciente de que alguna jurisdicción le hubiera inducido sobre cómo distribuir la materia imponible, lo priva, en definitiva, de toda facultad interpretativa del Convenio Multilateral (Cita en apoyo de su posición las causas CSJN “Argencard S.A. e/ Entre Ríos Provincia s/ demanda de repetición” y “Argencard SA c/Pcia del Chubut”).

Sin perjuicio de ello, dice que cabe tener presente que Litoral Gas SA se ha visto inducido al error en lo que refiere al criterio aplicado en la atribución de ingresos y gastos entre las diferentes jurisdicciones en las que desarrolla actividad siendo que ninguna de las jurisdicciones en las que tributa el impuesto sobre los ingresos brutos desde el 28/12/1992 ha cuestionado la manera en que ha determinado los coeficientes unificados, pese a haber sido sometido a diferentes fiscalizaciones que incluyeron su revisión. Cita actuaciones tramitadas en la provincia de Buenos Aires, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Santa Fe, que abarcan diferentes periodos, y como corolario indica que las tres jurisdicciones en las que Litoral Gas SA se encuentra inscripta en el IIBB desde el año 1992 han convalidado y nunca cuestionaron la forma y/o criterio aplicado por la sociedad en la atribución de sus ingresos y gastos para la conformación de los respectivos coeficientes a los que hace referencia el Convenio Multilateral, han ratificado el criterio aplicado por la sociedad y, consecuentemente, frente a la posición sentada por el fisco de Salta en la resolución de determinación de oficio, es evidente que Litoral Gas SA ha actuado conforme una razonable interpretación de las normas involucradas, inducida por el actuar de los restantes fiscos.

En virtud de todo lo expuesto, solicita que la Comisión Plenaria ordene la aplicación del Protocolo Adicional, debiendo procederse a la compensación directa entre los fiscos involucrados.

Acompaña documental y ofrece informativa. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Salta señala, en relación con el planteo de nulidad formulado, que el mismo debe ser rechazado toda vez que la Resolución CA N° 23/2023 se sustenta en los hechos y en el derecho aplicable que le sirven de causa y que justificaron su dictado. Ciertamente, dice que está probado que el objeto procesal de la presentación de fecha 17/12/2021 efectuada por Litoral Gas SA ante la Comisión Arbitral, según los términos del escrito respectivo, fue formular “reserva en la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral en los términos del artículo 91 y cc. de la Resolución General CA N° 22/2020, con motivo del dictado y notificación de la Resolución de Determinación de Oficio N° 439/2021 de fecha 15/11/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta”; este hecho relevante surge de las actuaciones y fue tenido en consideración expresamente en el Considerando 1° de la resolución recurrida.

Entiende que en cuanto al derecho aplicable, la Resolución CA N° 23/2023 se fundamenta, como lo indica su texto, en las disposiciones de los artículos 1° y 4° de la RG N° 3/2007 de los cuales resulta que el pedido de “reserva” debe formularse en el procedimiento administrativo local y, una vez dictada la resolución determinativa de oficio, si el contribuyente pretende la aplicación del Protocolo Adicional debe formular el planteo concreto en ese sentido ante la Comisión Arbitral, pero no replicar la “reserva” hecha anteriormente, tal como lo hizo el contribuyente de marras; en definitiva, como lo sostiene la resolución recurrida, Litoral Gas SA extiende ante la Comisión Arbitral la reserva efectuada oportunamente ante el fisco local, supuesto que no está previsto en la normativa aplicable.

Sostiene que en tales condiciones, no es correcto –como lo sostiene el contribuyente– que la Resolución CA N° 23/2023 no haya explicitado adecuadamente, en su motivación, los hechos y el derecho aplicable que le sirven de causa, por lo que el planteo de nulidad así efectuado debe ser rechazado.

Por otro lado, considera que la explicación que ensaya Litoral Gas SA para tratar de justificar el pedido de “reserva” hecho por el contribuyente, no resulta convincente toda vez que, en definitiva, por definición, la aplicación del Protocolo Adicional, y en particular el mecanismo de compensación que el mismo implica, siempre está supeditado al resultado negativo de los procesos contenciosos instados contra el acto de determinación de oficio, en las distintas instancias disponibles (justicia local y CSJN); por lo que, el desdoblamiento que hace el contribuyente del procedimiento ante la Comisión Arbitral, identificando la “etapa 1” y la “etapa 2”, se exhibe como rebuscado y no es más que una argumentación estratégica tendiente a justificar el yerro en que incurrió al efectuar su planteo ante el organismo de aplicación del Convenio Multilateral.

Por lo demás, advierte que estando aún pendientes los distintos procesos contenciosos iniciados por Litoral Gas SA, ello no ha sido obstáculo para que en el recurso de apelación solicite ya no la “reserva” sino lisa y llanamente la aplicación del Protocolo Adicional.

Finalmente, en relación con el agravio referido al cumplimiento de los recaudos legales para la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, señala que la Resolución CA N° 23/2023 no ha puesto en cuestión ninguno de los recaudos legales que allí se empeña el contribuyente en dar por cumplidos; en esas condiciones, tal argumentación constituye una falacia de relevancia o atingencia lógica, tendiente a cambiar el foco de la discusión ante la imposibilidad de refutar las razones expuestas en el acto administrativo recurrido; en otras palabras, la argumentación en cuestión nada dice sobre la “reserva” formulada por el contribuyente, y se dirige a demostrar otros extremos que no son lo que aquél debería probar en estas actuaciones.

Que esta Comisión Plenaria observa, en primer lugar, con relación al planteo de nulidad de la resolución apelada, que dicha resolución ha sido dictada por la Comisión Arbitral siguiendo los lineamientos de las disposiciones que, sobre el particular –RG 03/2007–, son de aplicación al caso que se ha planteado, que se encuentran vigentes, tal como se detalla en los considerandos de la misma, por lo que la mencionada resolución reúne los requisitos necesarios como para entender que la decisión contenida en ella se encuentra debidamente fundamentada en dicha norma.

Que respecto a las razones de hecho y de derecho que fundamentan los agravios expuestos por la apelante, en las que manifiesta que “... *que nada obsta a que formule*

dicha reserva y que la acción sea simultáneamente sustanciada ante dicho organismo, máxime cuando cumplió con todos y cada uno de los requisitos exigidos para su evaluación en concreto”, cabe tener presente que:

El artículo 1° de la Resolución General N° 3/2007, dispone que: *“El contribuyente que es objeto de un ajuste o verificación por una jurisdicción de los que surja el criterio del Fisco con respecto de 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...”*; ello significa que el pedido de “reserva” de la acción está previsto para que ello pueda ocurrir en el ámbito de las actuaciones locales de la jurisdicción, siendo la instancia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral reservada para que ante ella se solicite la aplicación concreta del mecanismo contemplado en el Protocolo Adicional.

Por su parte, el artículo 4° de la antes citada Resolución General dice que: *“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...”; de su lectura se desprende que una vez dictada la “resolución determinativa”, y hecha la reserva a que se hizo referencia precedentemente ante la notificación de la vista previa, el contribuyente pueda optar por plantear el caso concreto o, exclusivamente, la aplicación del Protocolo Adicional, cosa que no ha ocurrido, sino que la reserva efectuada oportunamente ante el fisco local la extiende ahora ante la Comisión Arbitral.*

Como puede apreciarse, lo resuelto en la Resolución apelada no hace más que aplicar lo que dispone la RG 3/2007, es decir, cuando un contribuyente recurre ante la Comisión Arbitral, lo debe hacer planteando en forma específica un “caso concreto” para que prospere su tratamiento.

Que, asimismo, cabe enfatizar que Litoral Gas SA en su presentación ante la Comisión Arbitral consigna como objeto de la misma que: *“...Siguiendo expresas instrucciones de mi mandante vengo, en legal tiempo y forma, a formular reserva en la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral en los términos del artículo 91° y cc de la Resolución General (CA) N° 22/2020, con motivo del dictado y notificación de la Resolución de Determinación de Oficio N° 439/2021-DIRECCION GENERAL de fecha 15/11/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta”*; es decir, es la propia firma que considera que el objeto de su presentación es la formulación de una reserva en la aplicación del Protocolo Adicional, lo que significa que no se trata de un pedido expreso de solicitar la aplicación de dicho sistema de compensaciones, sino de una “reserva” para su futura aplicación, que, tal como se ha manifestado anteriormente, es una acción no contemplada en las normas vigentes que rigen sobre el particular.

Que, por lo expuesto, corresponde ratificar lo resuelto por la Comisión Arbitral en la Resolución N° 23/2023.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

LA COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77
RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Litoral Gas SA contra la Resolución CA N° 23/2023, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Notificar a las partes interesadas, hacer saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.



SECRETARIO

PRESIDENTE