



## ***CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)***<sup>1</sup>

### **ÁREA TRIBUTARIA**

## **PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL P.A.C.M. PARA LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

<sup>2</sup>

**Autor: Pedro Livio Díaz Yocca**

<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Año 2020 – Director General del CECyT: Dr. Luis Antonio Godoy  
Director del Área Tributaria: Dr. Germán López Toussaint  
Autor – Período del mandato: 22/03/2019-21/03/2021– Plan de Trabajo: 2019-2020  
Autorización CECyT: 17/10/2020  
Aprobación MD: 22/10/2020)

<sup>2</sup> El presente trabajo es una continuidad del presentado en el marco del XXII Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas, Tema Técnico Nro. 2 “*Los desafíos para la profesión de ciencias económicas frente a la modernización impulsada por el estado, automatización y digitalización. Oportunidades de prácticas emergentes, como la planificación fiscal, la consultoría tributaria y la defensa contencioso tributaria entre otras.*”, organizado por la (FACPCE), San Juan, 27 y 28 de septiembre de 2018. El mismo está actualizado con jurisprudencia a junio de 2020.

<sup>3</sup> Profesor de “Finanzas y Derecho Tributario” (UCSE), Profesor de “Impuestos II” (UNSE), Par evaluador de CONEAU para las carreras de Contador Público, Miembro del Comité SIRCREB de la Comisión Arbitral, Ex Auditor de la Comisión Arbitral, Investigador del área tributaria del CECYT de FACPCE, autor del Libro “*Derecho Tributario Provincial y Municipal*”, cuya sexta edición se publicó en abril de 2020.

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)**

**ÁREA TRIBUTARIA**

**Investigador: Dr. C.P. Pedro Livio Díaz Yocca**

**Director: Dr. C.P. Germán A. López Toussaint**

**Tema**

**“PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL  
P.A.C.M. PARA LOS PROFESIONALES EN  
CIENCIAS ECONÓMICAS”**

**Pedro Livio Díaz Yocca**

## **SUMARIO**

### **1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

1.1. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

1.2. IMPORTANCIA DEL TEMA

1.3. OBJETIVOS GENERALES

### **2. MARCO TEÓRICO**

2.1. ANTECEDENTES DEL CONVENIO MULTILATERAL VIGENTE

2.2. ¿EL PROTOCOLO ADICIONAL FUE EL RESULTADO DE QUERER SALDAR LAS INJUSTICIAS DE LA INDEXACIÓN O PARA COMPENSAR DEUDAS CON LA SOLA PARTICIPACIÓN DE LOS FISCOS? ¿O AMBAS A LA VEZ?

2.2.1. MARZO DE 1979, PRIMERA PAUTA DE TRABAJO DE LA CA: ACTUACIÓN CONJUNTA DE LAS JURISDICCIONES EN LA FISCALIZACIÓN.

2.2.2. PRIMER SEMESTRE DE 1979, PAUTA DE TRABAJO DE LAS JURISDICCIONES DEL PAÍS: LOGRAR LA UNIFORMIDAD DE LAS NORMATIVAS SOBRE ACTUALIZACIÓN DE LOS CRÉDITOS Y DEUDAS FISCALES.

2.2.3 OCTUBRE DE 1979, SEGUNDA PAUTA DE TRABAJO DE LA CA: SE MODIFICA EL REGLAMENTO INTERNO Y PROCESAL AGREGANDO UNA SITUACIÓN MÁS QUE SERÁ CONSIDERADO COMO “CASO CONCRETO”.

2.3. EL PROTOCOLO ADICIONAL AL CONVENIO MULTILATERAL

2.4. LA SANCIÓN DE LA RESOLUCIÓN GENERAL (CA) Nro. 03/2007

2.5. TOPICOS RELEVANTES DEL PROCEDIMIENTO VIGENTE PARA LA APLICACIÓN DEL PACM.

2.6. LA APLICACIÓN DEL PROTOCOLO ADICIONAL EN LOS DECISORIOS DE LA COMISIÓN ARBITRAL

2.6.1. EXPTE LEON ALPEROVICH SACIFIA

2.6.2. HONDA MOTOR ARGENTINA SA C/ PCIA DE SANTA FÉ

2.6.3. HONDA MOTOR DE ARGENTINA SA C/ PCIA DE MENDOZA

2.7. LA OPINIÓN DE LA JUSTICIA

2.7.1. LAS DIFERENTES INTERPRETACIONES DE LA SITUACIÓN FISCAL DE UN CONTRIBUYENTE EMPIEZAN LUEGO DE LA NOTIFICACIÓN DEL FISCO ACTUANTE, DE LA DETERMINACIÓN PRACTICADA, NO ANTES.

2.7.2. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR DETERMINACIÓN FIRME?

2.7.3. CONCLUSIÓN

2.8. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS REGLAMENTARIAS DEL PACM

2.9. LO QUE LA PROFESIÓN SOLICITA EN REFERENCIA AL PACM

2.10. UN ANÁLISIS A LA LUZ DE LAS PROPUESTAS QUE LAS JURISDICCIONES REALIZARON SOBRE LA APLICACIÓN DEL P.A.C.M.

2.10.1 PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2.10.2. PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO

2.10.3. PROVINCIA DEL CHACO

2.10.4. PROPUESTA DE FERNANDO BIALE Y ROBERTO GIL

2.10.5. PROPUESTA DE ROBERTO GIL

2.11. LAS ESTRATEGIAS JUDICIALES QUE SON UTILIZADAS POR LOS CONTRIBUYENTES PARA LOGRAR LA APLICACIÓN DEL PACM.

**3. CONCLUSIONES**

**4. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

## **1.- PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

El protocolo Adicional al Convenio Multilateral (en adelante PACM) es una herramienta procedimental fundamental para el quehacer diario de los profesionales que asesoran a contribuyentes en el ámbito tributario local.

Mi investigación abordará el problema de su casi nula aplicación desde su dictado en 1981, y busca delimitar los motivos de tal situación implicando en el análisis a las resoluciones de la Comisión Arbitral y la interpretación que hacen las jurisdicciones sobre las normas que se dictan.

En ese orden de ideas buscaré indagar en las resoluciones que dieron origen al PACM, analizando si el hecho de que exista una visión dominante de sobre el motivo por el cual “nació” la necesidad de la herramienta, es un condicionante para que la misma no tenga aplicación en el presente.

### **1.1.- PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN**

Durante el desarrollo de la investigación intentaré resolver las siguientes preguntas, (entre muchas otras):

¿El PACM fue el resultado de saldar las injusticias de la indexación o para compensar deudas con la sola participación de los fiscos ¿o ambas a la vez?

¿Es posible deducir que el PACM tuvo como génesis el pedido de los contribuyentes de no participar en el proceso de compensación entre fiscos?

¿Cuáles son los tópicos principales de las propuestas de reformulación de la RG CA 03/2007?

¿Cuáles son las características de las propuestas para hacer que el PACM tenga mayores posibilidades de aplicación en la faz operativa?

¿Cuáles son las herramientas judiciales que tienen los contribuyentes cuando entienden que su derecho se ve vulnerado por una acción (que estiman deficiente) de alguna/s de las jurisdicciones en las cuales tienen desarrollo de actividad gravada?

### **1.2.- IMPORTANCIA DEL TEMA**

He elegido como tema de trabajo de investigación el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral (en adelante PACM) y su importancia para los profesionales en Ciencias Económicas, por los siguientes motivos:

- a) Existe una idea generalizada de que algunos aspectos de la matriz técnica del Impuesto sobre los Ingresos brutos se contraponen con la competitividad empresarial.

- b) Muchos sectores de la política cuestionan aspectos colaterales del Convenio Multilateral (CM), como ser al PACM por su inaplicabilidad práctica y al SIRCREB, por la imposibilidad de utilizar en forma inmediata saldos a favor crecientes.
- c) En el marco de las reuniones de la Comisión Bicameral especial de Reforma Tributaria (prevista en la Ley 27.260, Título VI), se analizó (aunque no con mucho detenimiento por cierto) la posibilidad de suplantar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- d) Los concejos profesionales de todo el país (y la FACPE también) reciben innumerable cantidad de pedidos de los matriculados cuestionando aspectos vinculados a la aplicación práctica del CM y, en particular, de la compensación entre fiscos para evitar el contencioso tributario y sobre todo tener que solicitar en cada jurisdicción la repetición del impuesto abonado de más.
- e) El remedio del contencioso tributario para dirimir las cuestiones relativas a la aplicación del CM (y por ende del PACM) fue la salida que la profesión ha evidenciado como la única posible para contrarrestar la ausencia de aplicación del mismo, a través de la consultoría tributaria.

Con el contexto descripto, entiendo que significaría un paso adelante el hecho de que se evite que el contribuyente deba repetir el tributo en las jurisdicciones donde el fisco actuante le determine que asignó un coeficiente unificado mayor y, por ende, un coeficiente unificado que atribuye ingresos de forma deficiente a una/s jurisdicciones entre las que se encontrará (obviamente) la del fisco a cargo de la verificación.

De igual forma, entiendo que con una aplicación del protocolo que satisfaga a todos los actores involucrados, las críticas y suspicacias en torno a la aplicación del tributo, se desvanecerían o por lo menos se reducirían de forma considerable.

### **1.3. OBJETIVOS GENERALES**

La presente investigación tiene como objeto:

- I. Analizar los criterios relevantes puestos en debate a fines de la década del 70` e inicios del 80` por parte de los representantes de las jurisdicciones adheridas al CM, a efectos de proponer un texto ampliatorio del mismo para los casos de fiscalizaciones en las que surjan diferencias en la atribución de ingresos entre las jurisdicciones, por interpretaciones dificultosas; y
- II. Analizar los criterios relevantes de las propuestas de modificaciones a los criterios normativos del PACM existentes, a efectos de hacerlo operativo en la mayoría de los casos, de forma que sea aplicado en forma sistémica y no residual como sucede en la actualidad.

## 2. MARCO TEÓRICO

El CM es un acuerdo entre las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con el cual se distribuye la materia imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a efectos de evitar la doble o múltiple imposición que se generaría si es que todas las jurisdicciones con poder tributario originario sobre el tributo (24 en total), aplicarían el mismo sobre la totalidad de los ingresos generados por la actividad del contribuyente en una, varias o todas las provincias del país.

El segundo de los objetivos del CM es el de coordinar y armonizar los poderes tributarios autónomos de las jurisdicciones provinciales

Debe quedar claro que las normas del CM, no alteran ni modifican aquellas que fueran dictadas por las respectivas jurisdicciones respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ello significa que luego de distribuidos los ingresos, conforme lo prevé el convenio, se aplicarán las normas del impuesto en particular: alícuotas, exenciones, bases especiales, deducciones, etc..

Citamos a destacada doctrina para indicar que:

*“... el Convenio Multilateral ha sido concebido como un instrumento de coordinación financiera horizontal susceptible de evitar la superposición del impuesto sobre los ingresos brutos.”*<sup>4</sup>

### 2.1. ANTECEDENTES DEL CONVENIO MULTILATERAL VIGENTE

En total se firmaron 5 convenios, siendo el primero un convenio bilateral entre la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires, al que sucesivamente se fueron incorporando el resto de las provincias del territorio argentino. El CM que se encuentra vigente es el cuarto (con aplicación desde el 01/01/1978) y fue firmado en la provincia de Salta.

Hacemos un breve repaso de los caracteres esenciales de los mismos.

**Primer convenio bilateral del 15 de julio de 1953, con vigencia desde el 01/01/54**

El problema de la múltiple tributación fue abordado en una primera instancia entre la CABA y la Prov. de Buenos Aires, y por ello celebraron un convenio entre ambas jurisdicciones para evitar la doble tributación. El citado convenio fue aprobado por el Presidente de la Nación mediante el Decreto N° 12.841.

---

<sup>4</sup> CASTRO, Anabella, Diario Tributario, Aduanero y Financiero Nro. 109 – 20.04.2016 “El protocolo adicional como régimen de excepción. Una zona liberada de defensas y garantías constitucionales”

En el mismo se encontraba la esencia de lo que es hoy el CM vigente, ya que expresaba: a) que se incluía a todas las actividades lucrativas ejercidas en una, en varias o en todas sus etapas, en ambas jurisdicciones; b) con ingresos brutos provenientes de un proceso único, económicamente inseparable, c) que debían atribuirse conjuntamente a las dos jurisdicciones; d) el régimen general establecía que cada fisco gravaba una parte proporcional de los ingresos obtenidos en función de los gastos efectivamente soportados en una jurisdicción, e) preveía casos particulares para determinados tipos de actividades como la construcción, seguros y capitalización, bancos, transportes, profesiones liberales, rematadores, comisionistas y prestamistas hipotecarios, y e) creaba la comisión arbitral.

**Segundo convenio multilateral del 14 de abril de 1960, con vigencia desde el 01/01/60**

En términos generales, este convenio continúa el lineamiento del Convenio anterior, sólo que incorpora al 20% de los ingresos y al 80% de los gastos como parámetros de distribución en el régimen general. Además, instituyó un recurso de reconsideración ante la comisión arbitral, que era resuelto en forma amplia, razón por la cual es considerado por la doctrina como un antecedente de la Comisión Plenaria.

Santiago del Estero fue una de las provincias que adhirió junto a Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, La pampa, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Salta, San Juan, Santa Fe, Tucumán, y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Pero, como puede observarse, no todas las jurisdicciones lo hicieron.

**Tercer convenio multilateral del 23/10/64, con vigencia desde el 01/01/65**

Las modificaciones que se introdujeron fueron sustanciales, ya que el régimen general pasó a estar conformado por el 30% de los ingresos y 70% de los gastos y se incorporó a la Comisión Plenaria como organismo de apelación. Las jurisdicciones que no suscribieron el acuerdo fueron CABA y Santa Fé.

**Cuarto convenio multilateral del 18/08/77, con vigencia desde el 01/01/78**



Es el que convenio que actualmente se encuentra vigente e introdujo la versión definitiva de la conformación del régimen general que pasó a estar constituido por un 50% de ingresos y 50% de gastos. Asimismo, se incorporó la cláusula que prevé que para modificar el convenio se debe lograr la unanimidad de todas las jurisdicciones, lo cual no representa una cuestión menor.

**Quinto convenio multilateral de septiembre de 1988 - (No vigente)**

En el año 1988, se receptaron las opiniones unánimes de la doctrina y se decidió elaborar un proyecto de convenio que entraría en vigencia el 01 de enero del año siguiente a aquél en todas las jurisdicciones se adhirieran. Pero debido a que la Municipalidad de Buenos Aires (ahora CABA), junto a provincia de Bs As y Santa Fé, nunca adhirieron, no tiene vigencia, aun cuando algunas de sus disposiciones si se aplican en la práctica debido a que representan principios razonables.<sup>5</sup>

**2.2. ¿EL PROTOCOLO ADICIONAL FUE EL RESULTADO DE QUERER SALDAR LAS INJUSTICIAS DE LA INDEXACIÓN O PARA COMPENSAR DEUDAS CON LA SOLA PARTICIPACIÓN DE LOS FISCOS? ¿O AMBAS CUESTIONES A LA VEZ?**

Ahora trataré de dar respuesta a una cuestión que es central desde la óptica del presente trabajo: me refiero a dilucidar si el Protocolo Adicional tuvo como elemento central para su nacimiento alguno de los siguientes objetivos:

- a) saldar las injusticias de la indexación de la década del 70´ y 80`;
- b) compensar deudas y créditos con la sola participación de los fiscos;
- c) o ambas cuestiones a la vez.

Entiendo que una forma eficaz de obtener una idea real y completa de cuáles podrían haber sido los objetivos del PACM, es escudriñar en las resoluciones y decisiones previas de los organismos del CM.

**2.2.1. MARZO DE 1979, PRIMERA PAUTA DE TRABAJO DE LA CA: ACTUACIÓN CONJUNTA DE LAS JURISDICCIONES EN LA FISCALIZACIÓN.**

He decidido comenzar por el principio, pero por el que consideramos que es el “verdadero principio”, según la comprensión que intento probar. En este sentido, indico que la búsqueda por parte de las jurisdicciones de una “implementación concreta” de las previsiones de los art. 29 y 31 del CM, es anterior al PACM y representa el primer intento de lograr

---

<sup>5</sup> DÍAZ YOCCA, P. L., “*Derecho Tributario Provincial y Municipal*”, Editorial Versión Original, sexta edición, año 2020, pág. 135 Tomo II.

uniformidad de criterios referidos a una misma situación fiscal, luego de dictado el CM del 77’.

Dichos artículos expresan:

“Art. 29.- Todas las jurisdicciones están facultadas para inspeccionar directamente a los contribuyentes comprendidos en este Convenio, cualquiera fuese su domicilio o el lugar donde tenga su administración o sede, con conocimiento del fisco correspondiente.”

“Art. 31.- “Las jurisdicciones adheridas se comprometen a prestarse la colaboración necesaria a efectos de asegurar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales. Dicha colaboración se referirá especialmente a las tareas relativas a la información, recaudación y fiscalización del tributo.”

Derivado de lo que hemos aseverado, se proyecta la Resolución General (CA) Nro. 04/79, cuyo texto es abundante en exteriorizar sus objetivos:

“ARTICULO 1•.- Cuando un Fisco inicie una inspección fuera de su jurisdicción, deberá simultáneamente hacerlo saber a la jurisdicción local, a fin de que esta última tenga oportunidad de actuar en forma conjunta, si lo considerara conveniente.”

“ARTICULO 2•.- El resultado definitivo de la inspección (determinaciones ciertas y estimaciones de oficio) deberá ser comunicado, dentro de los quince (15) días hábiles de quedar firme, a las restantes jurisdicciones interesadas expresando detalladamente los motivos que dieron lugar a las diferencias establecidas o, en su caso, la inexistencia de éstas. Si mediara disconformidad por parte de las jurisdicciones notificadas, las mismas podrán someter el caso a la decisión de la Comisión Arbitral (art. 24, inc. b) del Convenio, dentro de los treinta (30) días hábiles de haber recibido la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, sin perjuicio de las acciones y poderes fiscales de cada.”

“ARTICULO 3•.- El procedimiento establecido en el artículo anterior será igualmente aplicable en todos los casos de ajustes practicados por las jurisdicciones a contribuyentes alcanzados por el Convenio, cuya sede o administración está radicada en las mismas.”

Los fines que se buscaron con la citada norma (tomando como base también los considerandos de la misma) fueron:

- a) precisar el procedimiento a adoptar cuando un fisco resuelve inspeccionar a un contribuyente cuya administración o sede está radicada en extraña jurisdicción;
- b) interpretar que se entiende por fisco correspondiente en los términos del art. 29;
- c) el establecimiento de normas para asegurar la colaboración que las jurisdicciones adheridas se han comprometido a prestar, a fin de asegurar el correcto

cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones tributarias y así lograr la uniformidad de los criterios fiscales;

- d) que el fisco actuante detalle los motivos que dieron lugar a las diferencias establecidas o, en su caso, la inexistencia de éstas;
- e) incorpora el concepto de que el procedimiento establecido será igualmente aplicable en todos los casos de ajustes practicados por las jurisdicciones a contribuyentes alcanzados por el Convenio, cuya sede o administración está radicada en las mismas.

En un recorrido histórico-temporal, la resolución transcripta fue el primer antecedente serio de una búsqueda por parte de las mismas jurisdicciones de un criterio uniforme en atención a que se trata de un mismo tributo repartido en diferentes bases a diferentes provincias.

Luego de mi análisis, concluyo que nos encontramos en presencia del germen de lo que fue (un año después) el PACM.

Es menester destacar que no existe ningún atisbo de que la indexación sea la justificación de la presente norma, sino el deseo de compatibilizar criterios incluso proponiendo una fiscalización conjunta.

También asevero que en ningún momento participa el contribuyente en el procedimiento propuesto: son solamente las jurisdicciones las que se imponen una herramienta de actuación común.

El procedimiento descripto, en sus partes esenciales, solo difiere del PACM en la compensación directa entre fiscos, pero tampoco podemos decir que se encuentre muy alejado del mismo ya que (y lo ratificamos) no prevé participación del contribuyente en ningún caso.

### **2.2.2. PRIMER SEMESTRE DE 1979, PAUTA DE TRABAJO DE LAS JURISDICCIONES DEL PAÍS: LOGRAR LA UNIFORMIDAD DE LAS NORMATIVAS SOBRE ACTUALIZACIÓN DE LOS CRÉDITOS Y DEUDAS FISCALES.**

Casi en forma paralela a la cuestión debatida (y que de forma alguna pudo considerarse como agotada) y referida al procedimiento para lograr la uniformidad de los criterios fiscales en la fiscalización, se produce otro intento de uniformidad: me refiero, concretamente, a la que rige en la normativa referida a las actualizaciones de los débitos y créditos fiscales. En ese sentido, los organismos del federalismo concertado tuvieron competencia directa, en atención a tratarse de problemáticas de derecho público provincial y, por ello, vedada al accionar de algún estamento nacional.

En esos momentos, las ideas que primaban al respecto eran las siguientes, y expresados de forma sintética, por cierto, a saber:

- a) actualización de créditos a partir de los 60 días de vencido el tributo impago; y

- b) actualización de las deudas por compensaciones, acreditaciones o repeticiones a partir de la interposición de la misma.

Los criterios expuestos fueron incorporados por el derecho positivo de todas las legislaciones provinciales en 9 o 10 artículos. En algunas jurisdicciones, aún hoy continúan vigentes, con la salvedad de que no se aplican en atención a la normativa nacional conocida por todos.<sup>6</sup>

### **2.2.3. OCTUBRE DE 1979, SEGUNDA PAUTA DE TRABAJO DE LA CA: SE MODIFICA EL REGLAMENTO INTERNO Y PROCESAL AGREGANDO UNA SITUACIÓN MÁS QUE SERÁ CONSIDERADO COMO “CASO CONCRETO”.**

En octubre de 1979, se modifica el reglamento interno y procesal de actuación ante los organismos del CM. El objetivo de la reforma de ese año fue ampliar lo que significaba “caso concreto en los términos del art. 24, inc. b) del CM”. Para ello, se incorpora una nueva situación:

*"También se considerará configurado el "caso concreto" cuando se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones, para la aplicación del Convenio a una misma situación fiscal".*<sup>7</sup>

Aquí es donde existe una continuidad de objetivos con la Resolución General (CA) Nro. 04/79: la primera norma obliga a actuar en forma conjunta en la fiscalización para unificar los criterios de los fiscos involucrados y la reforma al reglamento procesal incorpora como caso concreto el hecho de que se pueda acudir a la CA ante la evidencia de interpretaciones distintas, entre las cuales se encontraba también (en aquel momento histórico era fundamental), las diferentes fechas entre las que se actualizaban las deudas y créditos tributarios en las distintas jurisdicciones, pero de forma alguna era ésta la única situación.

No puedo dejar de lado que ambos textos (la reforma del reglamento procesal y el PACM) se aplican para un mismo caso: cuando surjan diferentes interpretaciones del CM por parte de las jurisdicciones, sobre una misma situación fiscal.

Es mi convencimiento que aun cuando no hubiesen sido determinantes las fechas entre las que se actualizan las deudas y créditos tributarios (unas desde la fecha de vencimiento de la obligación y otros desde su interposición), igual se hubiese sancionado el PACM, porque las acciones de los organismos del CM ya evidenciaban un interés en la unificación de las

---

<sup>6</sup> Ley 23.928 y ley 25.561.

<sup>7</sup> En la actualidad, el Reglamento Procesal expresa que habrá caso concreto cuando: *“se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones para la aplicación del Convenio Multilateral, a una misma situación fiscal, respecto de un mismo contribuyente.”* Art. 3, punto b) reglamento procesal RCP 32/2015. Como se observa con el agregado de *“... Respecto de un mismo contribuyente...”*. Se limitan los casos concretos con posibilidades de recurrir a la CA, en relación al texto vigente en 1979.

posturas fiscales sobre una misma situación fiscal. En ese contexto histórico de la vida del organismo, una herramienta que materialice una “compensación automática entre fiscos y sin la participación del contribuyente”, no aparece como alejado de las normas y acciones concretas que ya se habían materializado, apenas sancionado el CM en 1977.

Con la postura que estoy desarrollando, pierde fuerza (según mi opinión) la objeción existente que dice: el PACM fue una herramienta propuesta para la solución de una problemática puntual vigente en la década del 70`, 80` y 90`.

En una interpretación basada en la normativa emitida por los organismos del CM y el contexto histórico desarrollados en el presente capítulo, afirmamos que aun cuando no hubiese estado vigente la indexación, el solo hecho de que el contribuyente deba abonar en forma perentoria a la jurisdicción que determinó un ajuste teniendo que solicitar la repetición en aquellas en las que se depositó en exceso, y cumplir los requisitos y tiempos que los organismos fiscales obligan para este instituto, hubiese bastado para el dictado de la herramienta que analizamos.<sup>8</sup>

### **2.3. EL PROTOCOLO ADICIONAL AL CONVENIO MULTILATERAL**

El protocolo adicional al CM, fue tratado y aprobado en la reunión de la Comisión Plenaria (CP) del día 18/12/80. La CA sanciona la Resolución General (CA) Nro. 15/1983, de fecha 21/06/83, que dispone la puesta en vigor del mismo a partir del 01/08/1983, luego de haber verificado la sanción de leyes adhiriéndose al mecanismo por parte de todas las jurisdicciones involucradas. El mismo texto dispone que su aplicación efectiva para las obligaciones tributarias correspondientes a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1º de enero de 1981.

Las disposiciones del PACM son una original herramienta prevista por los representantes de las mismas jurisdicciones para que las provincias compensen entre sí, deudas y créditos que hayan surgido luego de las respectivas inspecciones a contribuyentes sobre los cuales tienen sustento territorial.

Los tópicos relevantes del mecanismo establecido son los siguientes:

- I.-** debemos estar en presencia de una fiscalización a un contribuyente con actividades en varias jurisdicciones;
- II.-** que de dicha fiscalización surja una interpretación divergente (entre el fisco actuante y el resto de jurisdicciones donde el contribuyente tiene actividad) en materia del Convenio y en una determinada situación concreta del contribuyente;

---

<sup>8</sup> No desconocemos que el presente análisis forma parte de la “historia contrafactual o contrafáctica”.

- III.- que la herramienta se habilita sí y solo sí el fisco actuante notifica a los demás fiscos involucrados en el plazo de 15 días de que haya quedado firme la determinación practicada;
- IV.- que el plazo para manifestar la disconformidad con la verificación es de 30 días. En dicha comunicación, la jurisdicción disconforme comunica que someterá el caso a la Comisión Arbitral, siendo el tiempo útil para hacerlo 15 días luego de vencido el primero;
- V.- que por la interpretación divergente surge una atribución de base imponible en defecto en la jurisdicción que inspecciona y en exceso en la/s demás en las que realice actividad el contribuyente;
- VI.- que no debe existir omisión de base imponible en la DDJJ original del contribuyente: ello significa que el 100% de los ingresos deben estar incluidos aun cuando hayan sido incorrectamente atribuidos;
- VII.- que luego de que los fiscos fueron notificados y no manifestaron disconformidad, o bien luego de que los organismos del Convenio manifestaron su decisión final sobre el tema, la jurisdicción/es acreedora/s proceden a liquidar el tributo en función de las diferencias detectadas;
- VIII.- existen dos mecanismos para que el contribuyente repita el tributo abonado de más:
  - a) si el contribuyente acciona dentro de los 10 días (hábiles de notificado por el fisco acreedor) para repetir el tributo en las jurisdicciones en las que procedió a asignar en exceso la base imponible: dichos fiscos extenderán documentos de crédito a su favor y a la orden de los fiscos acreedores. El fisco librador deberá satisfacer al o a los beneficiarios, a su presentación, los créditos respectivos;
  - b) si el contribuyente no acciona dentro de los 10 días de notificado por el fisco acreedor, para repetir el tributo en las jurisdicciones en las que procedió a asignar en exceso la base imponible: deberá satisfacer su deuda al fisco acreedor dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo fijado. En tal caso, su derecho a gestionar la repetición ante las jurisdicciones en que correspondiera, quedará sujeto a las normas locales respectivas.

#### **2.4. LA SANCIÓN DE LA RESOLUCIÓN GENERAL (CA) Nro. 03/2007**

La emisión por parte de la CA de una nueva resolución sobre el procedimiento para hacer operativo en PACM fue una instancia de mucha expectativa para los contribuyentes (también de los asesores tributarios) en atención a que, a pesar del prolongado período

transcurrido desde su entrada en vigencia, los Organismos de Convenio sólo lo habían aplicado una sola vez.

La gran esperanza estaba dada porque se habilita en la norma a que también pueda ser el contribuyente quien pida la implementación de esta herramienta, ya que hasta ese momento solo podía iniciarse el procedimiento a pedido del fisco iniciador de la inspección.

Pero como contrapartida a la supuesta solución descripta, se puso como requisito previo una carga más para el contribuyente que terminó siendo infranqueable: el hecho de que se deba aportar al inicio del proceso prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los fiscos.

La conclusión, luego de transcurridos 13 años de vigencia, es que la Resolución General (CA) Nro. 03/2007 no cumplió con su principal objetivo que fue el de favorecer la aplicación de la herramienta, ya que en el lapso de su aplicación hubo sólo dos casos en el que se aplicó: “Honda Motor de Argentina SA c/ Santa Fé” y “Honda Motor de Argentina SA c/ Mendoza” del año 2011 y 2015 respectivamente<sup>9</sup>. Refuerza nuestra conclusión el hecho de que en los dos casos citados, la provincia que debería haber emitido los documentos de crédito no lo hizo aún.<sup>10</sup>

## **2.5. TOPICOS RELEVANTES DEL PROCEDIMIENTO VIGENTE PARA LA APLICACIÓN DEL PACM.**

La sanción de la Resolución General (CA) Nro. 03/2007 generó muchas expectativas porque su objetivo era muy ambicioso: generar un espacio para que sea la misma CA la que reemplace la notificación del fisco actuante y así eludir su “oportuna inacción”<sup>11</sup>.

Los elementos caracterizantes de dicha norma son:

---

<sup>9</sup> No se cumplieron los deseos del primer presidente de la Comisión Arbitral, Román G. Jáuregui quien expuso que: “frente a la imposibilidad de disponer en lo inmediato de un instrumento normativo más adecuado, la CA se dispuso avanzar a través de una resolución interpretativa consensuada satisfaciendo de este modo el requisito de la unanimidad, aunque con las limitaciones de no poder exceder el marco de la normativa interpretada con todos sus defectos y falencias pero mejorándola en lo posible en la función de la experiencia acumulada. Con este fin, la sub-comisión de normas se abocó al estudio de diferentes proyectos que tenían por objeto no solo facilitar a los fiscos las tramitaciones de estos casos, sino también dar una mayor participación al contribuyente, proponiendo un nuevo procedimiento para que los particulares interesados puedan promover la aplicación del PACM ya que una de las mayores dificultades que se observaba en su implementación era el hecho que el impulso estaba reservado al fisco que hubiera iniciado el procedimiento”, JÁUREGUI, R. G., “Comisión Arbitral: Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, Régimen Municipal, Mediación y Arbitraje, Arbitraje Tributario”, Editorial La Ley, 2008.

<sup>10</sup> Dichos documentos deben ser emitidos por Pcia de Bs As, a favor del contribuyente, para que sean presentados en los expedientes de cobro iniciados por Santa Fé y Mendoza.

<sup>11</sup> JÁUREGUI, ob.cit. pág. 72, “En resumen, aun reconociendo que la RG 03/2007, pudiera exceder el ámbito de lo interpretativo, entendemos que por parte de los contribuyentes no hay interés y acción para objetarla y que las jurisdicciones no podrían desconocer su acto propio reforzado por la unanimidad multilateral”

- I.- La acción puede ser iniciada por el contribuyente que es objeto de un ajuste en el marco de una fiscalización.
- II.- Dicho contribuyente sometido a un procedimiento de fiscalización y que pretenda la aplicación del PACM tiene la obligación de comunicarle tal circunstancia a la jurisdicción actuante y a las jurisdicciones que considere involucradas al momento de la contestación de la vista que prevén todos los códigos fiscales provinciales.
- III.- Luego de transcurrido dicho momento y cuando sea pertinente la presentación ante la CA, el contribuyente debe acreditar la comunicación referida e identificar a los fiscos involucrados. Si dicha presentación sólo se refiere a la aplicación del PACM no será necesario que la resolución se halle firme.
- IV.- La Comisión cursará las notificaciones a los demás Fiscos involucrados, los que, en caso de disconformidad, deben manifestarlo ante la CA.
- V.- El contribuyente no debe haber omitido base imponible, ni haberse acogido a regímenes de regularización.
- VI.- El contribuyente debe demostrar, al momento de la presentación ante la CA, que la atribución de los ingresos que está siendo cuestionada, estuvo motivada por la actuación de uno de los fiscos que lo indujo al error.

## **2.6. LA APLICACIÓN DEL PROTOCOLO ADICIONAL EN LOS DECISORIOS DE LOS ORGANISMOS DEL C.M.**

### **2.6.1 “Expte León Alperovich SACIFI”**

El primer caso de aplicación del PACM es el caso de “León Alperovich SACIFI”. No podemos identificarlo como un caso concreto, porque no surge de las constancias obrantes que el mismo reuniera las formalidades procesales de estilo: no hay una provincia demandada, sino que la provincia de Tucumán se presenta ante la CA, referenciando que podría estarse en presencia de un conflicto interjurisdiccional que haría aplicable el PACM.

En cualquier caso, de lo que sí estoy seguro es que representa el primer caso de aplicación del PACM. De todas formas, esta afirmación no es seguida por los considerandos de la Resolución General (CA) Nro. 03/2007, ya que en la misma no se tiene en cuenta como que representa uno de los dos casos de aplicación del PACM desde 1981 a la fecha<sup>12</sup>.

Lo que si corresponde destacar es que este precedente puede calificarse (sin dudar, por cierto) como “*sui generis*” ya que la provincia de Tucumán se presenta ante la CA e indica que ha procedido a verificar que el fisco de Catamarca ha realizado una determinación impositiva al contribuyente “León Alperovich SACIFI”, computando ingresos en forma directa

---

<sup>12</sup> Considerando Nro. 2.



a su jurisdicción (por ventas a clientes domiciliados en Catamarca) pero sin atribuir coeficiente de convenio.

A esta acusación, la provincia de Catamarca responde que no pudo determinar coeficiente debido a la reticencia del contribuyente a aportar la documentación requerida.

Ante esta situación extraña (ya que la firma era contribuyente inscripto de CM), las partes informan a la CA que decidieron realizar una fiscalización con el claro objetivo de determinar la verdadera situación fiscal de la empresa.

El otro aspecto novedoso del citado expediente es que en el mismo se indica, en forma expresa, que el contribuyente solicita la intervención del fisco de Tucumán.

Los considerandos expresan que el fisco de Catamarca suspende las acciones judiciales de cobro en atención a esta nueva “fiscalización conjunta” para ajustar los créditos que pudieran surgir.

“...Que la Provincia de Tucumán solicita la intervención de la Comisión Arbitral ante la existencia de un conflicto interjurisdiccional que haría aplicable las disposiciones del Protocolo Adicional. Que la controversia se origina como consecuencia de una determinación impositiva que el fisco de la Provincia de Catamarca realizara al contribuyente LEON ALPEROVICH S.A.C.I.F.I., domiciliado en la Ciudad de Tucumán, quien ha solicitado al fisco de Tucumán su intervención, desde el momento que la determinación practicada ha computado como ingresos imponibles los que presuntamente corresponden a ventas directas efectuadas a adquirentes domiciliados en la Provincia de Catamarca no atribuyendo base según el Convenio. Que la Jurisdicción de Catamarca ha manifestado que no se pudo determinar el coeficiente de Convenio en razón de que el contribuyente no aportó la documentación requerida. Que conforme los antecedentes notificados al fisco de la Provincia de Tucumán y los remitidos a esta Comisión por ambos fiscos, la Resolución Determinativa en instancia administrativa se halla firme. Que en reunión de Comisión Arbitral de fecha 27 de febrero de 2001, los representantes de ambos fiscos comparten la iniciativa de constatar en forma conjunta la real situación fiscal de la empresa LEÓN ALPEROVICH S.A.C.I.F.I. desde su sede en la Ciudad de Tucumán. Que asimismo el fisco de la Provincia de Catamarca se compromete a suspender las acciones administrativas y judiciales respecto al contribuyente en cuestión y coordinar con los funcionarios del fisco de Tucumán las acciones encaminadas a establecer en forma coordinada las diferencias de impuestos que pudieran corresponder y la manera de ajustar los créditos que pudieren surgir. Que los hechos señalados

encuadran en las previsiones del Protocolo Adicional correspondiendo disponer su aplicabilidad.<sup>13</sup>

Transcurridos 12 meses la provincia de Catamarca se presenta ante la CA y comunica que:

“que se ha realizado la inspección conjunta y que si bien existían discrepancias respecto a algunas de las cuestiones planteadas, transcurrido el plazo fijado por la norma de la materia, la Provincia de Tucumán no se ha opuesto explícitamente.”

Luego de ello, la CA da por concluido el procedimiento e indica que las jurisdicciones deben proceder según el punto 5 del art. 1 de PA.<sup>14</sup>

El expediente finalizó con un pago de la provincia de Tucumán a Tesorería de la provincia de Catamarca. De esta forma, hubo un reconocimiento expreso de que el contribuyente atribuyó ingresos en exceso a Tucumán y en defecto a Catamarca.

### **2.6.2. HONDA MOTOR DE ARGENTINA C/PCIA DE SANTA FE.**<sup>15</sup>

En el caso bajo estudio se trató la atribución de ingresos de la empresa HONDA MOTOR DE ARGENTINA, quien entendía que debía atribuir a la Prov. de Buenos Aires las ventas realizadas a concesionarios de esa jurisdicción provincial, atento a que la entrega de la mercadería se produjo en la planta que la misma posee en territorio bonaerense. El caso está referido a los períodos desde 4/2006 a 11/2008.

Durante la tramitación del expediente en los organismos del CM, se probó que la provincia de Buenos Aires indujo a error a la compañía, ya que una oficina administrativa de ARBA emite un dictamen en el que se le indica a HONDA MOTOR que debe tribuir los ingresos al “lugar de entrega de la mercadería”<sup>16</sup>

Ello permite configurar todos los requisitos previstos por la norma reglamentaria emitida por la CA (art. 2 de la RG 03/2007) y, por ello, consideramos que por segunda vez las normas del protocolo adicional fueron aplicadas.

“Que respecto a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional, cabe destacar que la Resolución General N° 3/2007 establece en su artículo 2° (ORG N° 2/2010, artículo 33) que el accionante es quien al momento de presentarse ante la Comisión Arbitral debe acompañar la prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los Fiscos, enumerando varios mecanismos en tal sentido y más en general, cualquier acto administrativo emanado de los Fiscos

<sup>13</sup> Resolución General (CA) Nro. 03/2001.

<sup>14</sup> Resolución General (CA) Nro. 7/2002.

<sup>15</sup> Resolución General (CA) Nro. 54/2011.

<sup>16</sup> Informe Nro. 24/2008, de la Dirección de Técnica Tributaria de la DGR de Prov. de Buenos Aires, de fecha 16/07/2008.

involucrados que siente criterio. Que Honda acompaña Informe 24-2008 (fs. 25/26) emitido por la Dirección de Técnica Tributaria de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, que fuera fehacientemente notificada a la contribuyente el 16/07/2008, de donde surge que dicha Administración establece lo siguiente: “Por lo expuesto, se concluye que tratándose de operaciones entre presentes, corresponde atribuir los ingresos a que refiere el artículo 2º del Convenio Multilateral a la jurisdicción en la que se produce la entrega de la mercadería.”. Qué asimismo, acompaña además copia de las notificaciones realizadas el 18/03/2010 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 N° 2/2010 de la Comisión Arbitral en tal sentido. Que como surge de la cronología de fechas que obran en el citado Informe N° 24/2008 y los períodos fiscales o anticipos determinados sobre base cierta que comprende la determinación - 04/2006 a 11/2008-, se ha probado la inducción a error a que se refiere la Resolución General N° 3/2007 para los anticipos julio de 2008 a noviembre de 2008 inclusive, circunstancia que determina la procedencia de aplicación del Protocolo Adicional respecto de ellos.

En el marco del presente trabajo se hicieron consultas relativas al caso analizado, arrojando como conclusión que el procedimiento de entrega de los documentos de crédito por parte de la provincia de Bs As, no se produjo aún. Se desconoce si dichos instrumentos fueron requeridos al contribuyente por la provincia de Santa Fé. En ausencia de éste mecanismo, la empresa debió cumplir todos los requisitos previstos por la norma local sobre el instituto de la repetición, en la provincia de Buenos Aires.

### **2.6.3.- HONDA MOTOR DE ARGENTINA SA C/ PCIA DE MENDOZA<sup>17</sup>**

El presente caso es similar al analizado en el punto anterior. Se trató la atribución de ingresos de la empresa HONDA MOTOR DE ARGENTINA, quien entendía que debía atribuir a Buenos Aires las ventas realizadas a concesionarios de la provincia de Mendoza, atento a que la entrega de la mercadería se produjo en la planta que la misma posee en territorio bonaerense. El caso está referido a los períodos desde 8/2006 a 8/2009.

Así como en el caso de Honda c/ Buenos Aires, los períodos que entraron en protocolo fueron 4<sup>18</sup>, en los presentes actuados se verificó la inducción a error en julio de 2008, por lo que los períodos que entraron en protocolo fueron desde agosto 2008 a agosto 2009.

---

<sup>17</sup> “Honda Motor SA c/ Mendoza”, Res. Com. Plenaria 13/17, 15/06/2017.

<sup>18</sup> Agosto a Noviembre 2008.

En el marco del presente trabajo se hicieron consultas relativas al caso analizado, arrojando como conclusión que el procedimiento de entrega de los documentos de crédito por parte de la provincia de Bs As, no se produjo aún. Se desconoce si dichos instrumentos fueron requeridos al contribuyente por la provincia de Mendoza. En ausencia de éste mecanismo, la empresa debió cumplir todos los requisitos previstos por la norma local sobre el instituto de la repetición, en la provincia de Buenos Aires.

## **2.7. LA OPINIÓN DE LA JUSTICIA**

Huelga decir que las normas reglamentarias que estoy analizando sirvieron para interpretar y explicitar los procedimientos ante la CA, pero la justicia cuando tuvo la oportunidad de expedirse lo hizo de una forma diferente.

En dos precedentes<sup>19</sup>, nuestro máximo tribunal de Justicia de la Nación otorgó un valor diferente a los requisitos de la resolución reglamentaria, al realizar una ponderación de: las normas del PACM, los derechos del contribuyente, la exigencia recaudatoria de los fiscos y el sentido y finalidad de las normas puestas en litigio.

### **2.7.1. LAS DIFERENTES INTERPRETACIONES DE LA SITUACIÓN FISCAL DE UN CONTRIBUYENTE EMPIEZAN LUEGO DE LA NOTIFICACIÓN DEL FISCO ACTUANTE, DE LA DETERMINACIÓN PRACTICADA, NO ANTES.**

La Corte se propuso interpretar de forma cabal la disposición del art. 1 que indica: “surjan diferentes interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente”. Dijo que la provincia de Entre Ríos adujo que las diferentes interpretaciones deben darse entre los fiscos, y que por dicha razón no era aplicable el PACM en este caso porque la diferente interpretación se daba entre el fisco y Argencard SA.

De igual forma, la CSJN entendió que, si el fisco realizaba la comunicación prevista en el punto 2 del art. 1, el contribuyente aun cuando los demás fiscos hubiesen manifestado su oposición él no debería haber abonado en efectivo sino a través de los documentos de créditos.

De alguna forma, la CSJN dio cabida a la postura del contribuyente que dijo que era absolutamente imposible que, en el marco de una inspección de un fisco, se pueda producir la participación de un fisco “ajeno”.

Otra de las conclusiones centrales del fallo, es que la Corte afirmó que exigir al contribuyente la acreditación fehaciente de un criterio proveniente de un fisco ajeno que lo hubiera inducido a que pague en la forma en que lo hizo, significaría privarlo de toda facultad interpretativa del Convenio:

---

<sup>19</sup> “Argencard SA c/ pcia de Entre Ríos – demanda de repetición” y “Argencard SA c/ pcia del Chubut – acción declarativa”; ambas del 29/11/2011.

“En efecto, lo allí dispuesto permite extraer la conclusión de que la notificación que regula es la primera toma de conocimiento por parte del fisco ajeno al fiscalizador sobre las diferencias existentes, esto es sobre la diversa aplicación del convenio que ha realizado el fisco actuante.

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 (artículo 1º, punto 2). Por el contrario, cuando exista oposición del fisco ajeno al criterio del actuante, esto es cuando haya efectivamente diversas interpretaciones entre fiscos respecto de la situación fiscal de un contribuyente, los intereses no podrán ser aplicados a éste, habiéndose así cumplido con la finalidad del protocolo. 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 -10- diferencia interpretativa del convenio multilateral entre fiscos, en cuyo caso la cuestión debe ser dirimida por la Comisión Arbitral

“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”.<sup>20</sup>

Lo que dijo la Corte (en apretada síntesis) es que el contribuyente no está obligado a adjuntar un acto administrativo de una jurisdicción ajena a la de la fiscalización como justificativa de su accionar errado en la distribución de la materia imponible: ratifica que la justificación de la inducción a error no encuentra base en norma alguna del PACM.

“Adviértase asimismo que, siguiendo la línea interpretativa que propone la demandada, si fuera necesario que el contribuyente tuviera que actuar de acuerdo a 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

---

<sup>20</sup> CSJN, “Argencard c/pcia de Entre Ríos, demanda de repetición, 29/11/2011.

contribuyente, no tendría sentido que el protocolo prevea la posibilidad de que el fisco ajeno preste conformidad con la determinación tributaria del actuante. 6º) Que si en efecto, como la propia demandada afirma en la resolución 1377/04, 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 a 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...”

Nuestro Máximo Tribunal expresó que la postura de Entre Ríos invierte el mecanismo del PACM, porque se advierte que una vez que emitió el acto administrativo que culmina el proceso determinativo, debe ser él mismo quien inste el proceso del PACM que le permitirá eventualmente recuperar la porción en menos (de parte de los demás fiscos en los que tiene actividad el contribuyente) que dice no haber recibido.

### **2.7.2. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR DETERMINACIÓN FIRME?**

Cuando la Corte se tuvo que expedir sobre qué se entiende por “determinación firme” (art. 1, punto 1 del PACM) fue contundente al afirmar:

“...Que frente al argumento de la demandada según el cual la actora pudo haber dejado firme la resolución determinativa para así obtener uno de los requisitos para la aplicación del protocolo, sin necesidad de apelar la cuestión hasta alcanzar el recurso jerárquico —para lo que debió pagar el monto discutido de acuerdo con el artículo 100, párrafo 1º, del Código Fiscal local—, cabe afirmar que la letra del PACM no autoriza a interpretar que la determinación firme (artículo 1º, punto 1, PACM) se refiera a un consentimiento y no, por el contrario, al agotamiento de la vía recursiva (como sucede in re). Por lo demás, en el caso concreto, cabe advertir que desde la resolución 59/03 de la Dirección General de Rentas, el fisco actuante negó la procedencia de la aplicación del protocolo (ver fs. 717 del expediente administrativo ya citado), temperamento que sostuvo hasta la resolución 1377/04. De tal manera, exigir al contribuyente que consintiera la decisión al respecto hubiera significado tanto como exigirle su renuncia a la aplicación de las previsiones contenidas en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.”<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> Considerando 11.

**2.7.3 CONCLUSIÓN:** La CSJN concluyó que la provincia de Entre Ríos incumplió con las prescripciones del Protocolo y con la obligación asumida en el régimen de coparticipación federal de impuestos (ley 23.548, artículo 9°, inc. d), y que procedía el reclamo de repetición incoada por el importe pagado.

## **2.8. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS REGLAMENTARIAS DEL PACM.**

Más cercano en el tiempo, citamos el caso del expte “Aliba c/ Río Negro”<sup>22</sup> en el que se encontraba presente uno de los requisitos más difíciles de cumplir ya que existía un dictamen técnico y un acto administrativo –determinación de oficio– del fisco de provincia de Buenos Aires, anterior a la determinación de oficio de la provincia de Río Negro. Fundado en ello, la empresa solicitaba la aplicación del PACM al momento de responder la vista, y también hizo lo propio con el fisco de la provincia de Buenos Aires.

Sobre este particular, aunque no por unanimidad, se entendió que la empresa incumplió con parte de las cuestiones formales en particular:

“.....con lo establecido en su artículo 1° de la RG 03/2007, ya que en oportunidad de contestar la vista de las actuaciones, si pretendía solicitar la aplicación del Protocolo Adicional, debió manifestar esa intención al fisco actuante y a los demás fiscos involucrados (definidos éstos por el artículo 8° de la R.G. 3/2007 como aquéllos en los que el contribuyente desarrolle actividad alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos”) y Aliba S.A. solo cumplió con la comunicación a los fiscos de la provincia de Buenos Aires y de la provincia de Río Negro, cuando se encuentra inscripta en 12 jurisdicciones, por lo que sostiene que existe un incumplimiento formal”.

Huelga decir que el argumento que subyace en la decisión mayoritaria, es que se privó a las demás jurisdicciones donde tiene actividad el contribuyente de manifestar su opinión a la determinación practicada por el fisco actuante.

Cuando el presente caso llegó al tratamiento de la Comisión Plenaria, la jurisdicción de Santiago del Estero fue una de las dos que entendieron que por una cuestión meramente formal se estaba privando al contribuyente del acceso a una herramienta ágil (y prevista casi desde el mismo inicio del Convenio) para que sean las mismas jurisdicciones las que compensen sus acreencias.<sup>23</sup>

## **2.9. LO QUE NUESTRA PROFESIÓN REQUIERE EN REFERENCIA AL PACM.**

---

<sup>22</sup> Resolución General (CA) Nro. 63/2017.

<sup>23</sup> Resolución General (CP) Nro. 28/2018, de fecha 09 de noviembre. La Comisión Plenaria ratificó el decisorio de la CA.

Un año después de la sanción de la Resolución General Nro. 03/2007, la profesión recomendó una modificación de dicha norma tomando los siguientes criterios:

“1.1. La instancia del Protocolo Adicional debería habilitarse en todos los casos en que como consecuencia de una fiscalización, haya surgido la aplicación de un diferente criterio al utilizado por el contribuyente con respecto a la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos. Además de requerir que los fiscos involucrados expresen conformidad y disconformidad con el criterio sostenido por la jurisdicción iniciadora de la verificación.”

1.2. permitir que durante el proceso el contribuyente tenga la posibilidad de agregar fundamentos y medios probatorios que sostengan su derecho, sin que resulte imprescindible probar que la aplicación del criterio utilizado resultó inducido fehacientemente por la jurisdicción que resultó beneficiaria del mismo”<sup>24</sup>

## **2.10. UN ANÁLISIS A LA LUZ DE LAS PROPUESTAS QUE LAS JURISDICCIONES REALIZARON SOBRE LA APLICACIÓN DEL P.A.C.M.**

Con base en los decisorios del Máximo Tribunal y la lógica de trabajo sobre mejora y adecuación permanente de la legislación vigente, se elevaron propuestas concretas para la operatividad del PACM. Las mismas fueron elaboradas por la Jurisdicciones de Buenos Aires, Tierra del Fuego y Chaco. También existen propuestas de funcionarios y ex funcionarios del organismo.

Corresponde ahora un estudio pormenorizada de las mismas:

### **2.10.1 PROPUESTA DE PROVINCIA DE BUENOS AIRES<sup>25</sup>**

Es la propuesta más completa de todas, ya que posee ejemplos prácticos y numéricos de los cambios propuestos, así como un cursograma o diagrama de flujos sobre un procedimiento que denomina “complementario del actual vigente u original” y realiza un diagnóstico de las acciones que se proponen para solucionar problemas (a los cuales identifica).

En lo atinente a las cuestiones sustanciales propone:

a) la creación de una “unidad ejecutora del protocolo adicional”, que dependiendo de la CA tenga (entre sus funciones más relevantes) las de:

- 1) Conciliar las diferencias que surjan de la las DDJJ presentadas, así como las diferencias de recaudación entre las jurisdicciones intervinientes.
- 2) Relacionarse con las jurisdicciones intervinientes.

---

<sup>24</sup> XXXVIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Cs. Es., Mar del Plata, 26, 27 y 28 de noviembre de 2008.

<sup>25</sup> El presente proyecto fue desarrollado por las Abogadas Daniela Cístola y Marisa Piergiacomini, los Contadores Roberto Freire y Raúl Fontan y el Lic. Luis Landoni.



- 3) En los casos que corresponda, emitir los certificados de crédito fiscal tendientes a compensar las diferencias surgidas en las divergencias de base imponible.
- b) la creación de una cámara compensadora electrónica que se vincule con la unidad ejecutora del protocolo adicional y que tenga como función todo lo relativo a los fondos, pagos, y bases de datos.
- c) propone y desarrolla 7 casos prácticos sobre:
  - c.1.- Diferente atribución de BI en jurisdicciones con distintas alícuotas.
  - c.2.- Diferente atribución de BI en jurisdicciones con idénticas alícuotas.
  - c.3.- Diferente atribución de BI y contribuyente exento en jurisdicción actuante.
  - c.4.- Diferente atribución de BI y contribuyente exento en otra jurisdicción.
  - c.5.- Diferente atribución de BI y saldo a favor en Pcia. de Bs As por percepciones y retenciones.
  - c.6.- Diferente atribución de BI y moratoria en jurisdicción actuante.
  - c.7.- Diferente atribución de BI y moratoria en otra jurisdicción.

#### **2.10.2 PROPUESTA DE PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO**

La jurisdicción más austral del territorio nacional expuso los siguientes elementos fundamentales con su consiguiente esquema práctico con el objetivo de modificar la norma vigente, a saber:

- 1.- El PACM no podrá iniciarse (en el marco de la Resolución General Nro. 03/2007) de oficio, sino a solicitud de contribuyente.
- 2.- Establecer que continúe siendo obligatorio la comunicación al resto de las jurisdicciones de la iniciación de un proceso determinativo, sin introducir cambios a la resolución que lo establece (Resolución General (CA) Nro. 61/95).
- 3.- Que en el caso de que el contribuyente decidiera accionar ante la CA, debe manifestarlo al fisco actuante y a los demás fiscos al momento de la contestación de la vista.
- 4.- El contribuyente, en oportunidad de accionar ante la CA en el marco del art. 24, inc. b), debe acompañar la prueba documental que acredite la “base atribuida y el impuesto determinado” junto con un detalle del pago o determinación en exceso y/o defecto de la BI en cada jurisdicción, se encuentre inscripto o no en ellas.
- 5.- Una vez resuelta la cuestión de fondo en el ámbito de la CA o CP, el contribuyente debe notificar a la CA el momento en que en sede administrativa quede firme la determinación practicada. Con posterioridad la CA notificará a los fiscos involucrados, a efectos de que procedan en un todo de acuerdo con lo que estipula el art. 2 del PACM.

6.- Introduce como una situación que debe aceptarse, la de una fiscalización que contenga:

6.1. Ajuste de los coeficientes de distribución de base imponible por diferentes criterios de atribución de ingresos y gastos, y;

6.2. Omisión de base imponible en todos o alguno de los períodos involucrados.

Para este último supuesto de fiscalización, la aplicación del PACM continuará por el primero de los casos, mientras que por la segunda de las situaciones se continuará con el procedimiento determinado establecido en cada jurisdicción.

### **2.10.3 PROPUESTA DE PROVINCIA DE CHACO**

La propuesta realizada por de la provincia del noroeste argentino tiene como sello distintivo, el siguiente esquema: luego de que la determinación quedó firme por haber sido resuelta en el caso concreto por los organismos del CM, y el contribuyente manifiesta su voluntad de no continuar en instancias de revisión jurisdiccional, la CA cursará las notificaciones conforme lo prevé el art. 1 del PACM a los demás fiscos involucrados a los efectos de manifestar su conformidad o disconformidad.

De dicha propuesta también surge que dicha notificación busca la conformación de una comisión entre dichas jurisdicciones, a los efectos de elaborar una planilla con la determinación de los coeficientes unificados que surgen de la resolución definitiva de los organismos CM: se va adecuar el impuesto que a cada uno le corresponda.

La comisión deberá velar por el estricto cumplimiento en la aplicación de intereses, recargos y multas, así como de elaborar un instrumento legal (resolución) que sirva de base para emitir los documentos de créditos necesarios (en el plazo de 10 días) ya sea para la orden del contribuyente, o bien, de los fiscos acreedores.

### **2.10.4 PROPUESTA DE ROBERTO GIL Y FERNANDO BIALE**

La propuesta del ex presidente y del actual Secretario de la CA, Roberto Gil y Fernando Biale, respectivamente, tiene como valor destacado que contiene el desarrollo argumental de algunas premisas que considera fundamental para avanzar sobre los temas de fondo, como aplicar en forma segura y permanente el PACM.

Las cuestiones que consideramos como “desarrollos previos” y que están incluidas, son las siguientes:

**1.-** Desarrolla la falta de lógica en el argumento de que el PACM solo puede ser aplicado cuando el fisco determinante haya notificado a los demás fiscos (cuando el caso concreto no se haya tramitado ante los organismos del CM) y no así cuando esa resolución determinativa haya sido recurrida por el contribuyente a la CM.

2.- Desestima que la decisión de los organismos del CM pueda recurrirse por alguno de los fiscos involucrados, atento a que la decisión de dichos organismos es definitiva y prima sobre aquella que puedan adoptar los fiscos en sede local.

Por lo que se expone en la propuesta, se prevé el esquema siguiente:

- a) Debido a que las resoluciones de la CA son comunicadas a todos los fiscos éstos pueden recurrirlas a la CP, por lo que la resolución de ésta última es la oportunidad para aplicar el PACM según lo establece el punto 5 del art. 1.
- b) De lo antedicho, se deriva que no sería obligatorio que las jurisdicciones pongan en conocimiento de los demás fiscos su determinación porque la finalidad de dicha comunicación ya fue satisfecha, ya que las normas del CM tienen primacía sobre las normas locales.
- c) En todo el desarrollo argumental se otorga importancia fundamental al hecho de que por la estructura organizativa y recursiva del organismo es posible que cualquier fisco se convierta en parte de la litis por aplicación supletoria del CPCyCN con la posibilidad de recurrir ante a CP, de la cual forma parte en forma obligada.

La conclusión del análisis sustancial de la propuesta que analizamos es que el PACM debe ser aplicado siempre que existan distintos criterios interpretativos sobre la aplicación del CM: sea entre los contribuyentes y fisco o bien entre los mismos fiscos.

De igual forma, procede el mismo luego de que el caso concreto se haya tramitado ante los organismos del CM en cualquiera de las 2 posibilidades:

- que el contribuyente acuda a la CA luego de la emisión de un acto administrativo por parte del fisco verificador; y
- que luego de una determinativa, un fisco se presente disconforme ante la CA, luego de la notificación del art. 1, punto 1 del PACM.

Asimismo, esta propuesta refiere que los documentos de crédito a los que se refiere el PACM son cheques, y sugiere la conformación de una estructura (sin indicar si forma parte de la misma Comisión que revisa las diferencias de coeficientes).

En lo estrictamente normativo propone el dictado de una nueva reglamentación con los siguientes elementos:

- a) La norma debe explicar que luego que la determinativa hubiese quedado firme en sede administrativa, el fisco actuante notificará a las restantes jurisdicciones involucradas en el plazo previsto en el punto 1, del art. 1. En caso de conformidad o falta de respuesta, el fisco actuante liquidará el tributo del contribuyente en función de las diferencias de Coeficiente.
- b) Si alguno de los fiscos manifiesta su disconformidad en el plazo legal de 30 días, se configura un nuevo caso concreto.

- c) Si el caso se tramitó ante los organismos del CM, una vez dictada la resolución que pone fin a la causa, las jurisdicciones acreedoras liquidarán el tributo de acuerdo a las diferencias de base imponible;
- d) Para un cabal cumplimiento de lo estipulado en el segundo párrafo del punto 5- (art. 1), se prevé la creación de una comisión que revise las diferencias porcentuales que surjan como consecuencia de la redistribución de base imponible entre las jurisdicciones en las que pagó en exceso.

#### **2.10.5.- PROPUESTA DE ROBERTO GIL**

De igual forma, el ex presidente de la CA presentó en su momento, otro proyecto que contiene tópicos absolutamente técnicos que vale la pena mencionar, y que toma como elemento central el formulario CM05.

El mismo parte de la premisa de que los contribuyentes deben modificar el CM05 apenas son notificados por el fisco actuante de una determinación de oficio con la cual se encuentren de acuerdo.

En ese supuesto, y previamente a modificar los coeficientes en forma retroactiva, el contribuyente debe comunicar a todos los fiscos involucrados y a la CA, acompañando copia de la de la determinación y un proyecto de nuevo CM05 para la aceptación de los mismos en los términos del art. 1, punto 2) del PACM.

Aceptado el nuevo CM05 por alguno de los procedimientos, el contribuyente presenta las declaraciones juradas (DDJJ), rectificando los saldos ingresados, incorporando como saldo a favor los pagos en exceso, y cancelando las diferencias.

Para el supuesto de que el contribuyente no esté de acuerdo con la determinación, acciona ante la CA y en el marco del PACM, aporta el CM05 de acuerdo a lo pretendido por fisco actuante. De esta forma, en caso de que la CA convalide (parcial o totalmente) la determinación, allí nomás convalida también el nuevo CM05.

Con este mecanismo, podrían solucionarse las dificultades que se plantean para resolver la acción de repetición prevista en el art. 2 del PACM. En los dos casos previstos se reconoce un crédito a descontar contra futuras obligaciones fiscales.

#### **2.11. LAS ESTRATEGIAS JUDICIALES QUE SON UTILIZADAS POR LOS CONTRIBUYENTES PARA LOGRAR LA APLICACIÓN DEL PACM.**

Las estrategias judiciales que los profesionales consideraron las más adecuadas para hacer frente al trabajo profesional de defensa de los intereses de sus clientes ante una posible

reticencia de los fiscos a aplicar el PACM por una cuestión de pérdida de recaudación, son entre otras:<sup>26</sup>

**1.- Medida cautelar preventiva:** la misma puede interponerse en el momento en que se verifica la inobservancia por parte de la jurisdicción actuante de la notificación a los demás fiscos sobre el resultado de la misma. Su objeto será lograr la suspensión de la obligación de pago hasta tanto la jurisdicción que llevó adelante la fiscalización active el PACM. De esta forma, se logra la evitación de la ejecución del acto administrativo que provocará un daño cierto y concreto.

**2.- La medida cautelar cuando el PACM lo solicite el contribuyente:** en este caso, los autores citados comentan que luego de notificada la vista al contribuyente, éste puede interponer este remedio procesal con el claro objetivo de paralizar la ejecución de la misma hasta tanto se haga operativo el mismo.

Solo refieren como obligatorio en esa instancia el de aportar los mismos requisitos exigidos por las normas, a saber: justificar que no existe omisión de base imponible, que existen interpretaciones divergentes, que no se acogió a moratoria alguna. El objetivo de la misma será idéntico a la del punto 1.-

**3.- Demanda contenciosa por el accionar del fisco que no comunica su determinación:** El planteo jurídico (sobre todo para el ámbito de CABA que tienen normativa específica como ser el art. 7 del Decreto 1510/97) indicaría que atento a que dicho incumplimiento violenta normativa específica sobre procedimiento, ya que si sucede la inobservancia de la mencionada comunicación el acto administrativo adolecerá de uno de los requisitos esenciales para su nacimiento. Dicha inobservancia convierte al acto en nulo de nulidad absoluta e insanable y que en consecuencia no podrán ser reparados.

**4.- Demanda Contenciosa cuando el protocolo sea solicitado por el contribuyente y sin revisión de la cuestión de fondo en forma concomitante:** En atención a que el actual art. 49 del TO previsto por la Resolución General Nro. 01/2018 prevé que la firmeza a la cual se refiere es la que sucede en la etapa administrativa, el contribuyente luego de notificado del acto administrativo que determina de oficio el impuesto tiene que llevar a la CA el caso concreto (solamente sobre la aplicación del PACM) y además intentar revocar el acto emitido utilizando los medios previstos en la norma local.

Destacamos que no se podría discutir sobre la cuestión de fondo ante los organismos del CM, en atención a que la resolución recaída sobre los mismos es obligatoria para las partes, tal lo prescripto por el art. 21, inc. B).

---

<sup>26</sup> Tomado en sus aspectos centrales y fundamentales de CONDORELLI, E. y CARANTA, M., “Requisitos para lograr la aplicación del Protocolo Adicional mediante las estrategias judiciales adecuadas”, Diario “El Cronista Comercial”, lunes 14 de febrero de 2011.

Una vez agotada la vía recursiva local y no habiendo logrado que en sede administrativa se haya logrado la procedencia del mismo, se acude al contencioso para revisar la interpretación del fisco a las normas del CM.

5.- Excepción de inhabilidad de Título al momento del apremio: en este caso, los contribuyentes plantean que se incumplió un paso procesal esencial ante la ausencia de la notificación a las partes e indicando que ello impide conocer la verdad jurídica objetiva, por lo que procede a plantear la inhabilidad de título por inexigibilidad de la deuda.

El único escollo en esta estrategia es que la mayoría de los Códigos Fiscales incorpora la excepción bajo la siguiente fórmula: “inhabilidad de título por sus formas extrínsecas únicamente”.<sup>27</sup>

### **3. CONCLUSIONES DE LA INVESTIGACIÓN**

El PACM tuvo como punto de partida la búsqueda de una actuación común de los fiscos (luego de sancionado el CM del 77´), sin la participación del contribuyente y para proteger a aquél que actúa de buena fe. Del estudio de las actas de la CA y los considerandos de las normas dictadas a principios de los 80´, surge en forma indubitable que el razonamiento central fue que la atribución de ingresos se refiere a un mismo tributo, siendo que dichos importes son repartidos en función de parámetros que delimitan la actividad desplegada por él mismo en cada jurisdicción.

Es mi convencimiento más profundo de que la postura mayoritaria sobre este tema, que indica que la sanción del PACM se debió a la necesidad de superar las injusticias de la indexación, es “el paraguas protector histórico-jurídico” que utilizan la mayoría de las administraciones tributarias para oponerse a la aplicación del PACM ante el pedido de los contribuyentes en los casos concretos que llegan a los organismos del CM.

El planteo de fondo que se escucha podría sintetizarse de esta forma: ¿por qué aplicar una herramienta que nació para ser utilizada en épocas de la indexación setentista? Mi respuesta a ellos es contundente: para solucionar las injusticias de la indexación la CA propuso las normas que, en forma casi idéntica, están normativizadas en los 24 códigos fiscales.

Como ambos temas fueron tratados y resueltos en forma concomitante, existe (en el mejor y desinteresado escenario) una confusión sobre las respuestas que la CA dio a cada petitorio: I) el de los contribuyentes solicitando una herramienta que los excluya de las compensaciones en casos en los que no exista omisión de base imponible, y, II) el de las

---

<sup>27</sup> En el Código Fiscal de Santiago del Estero es el Art. 135; en el Código Fiscal de Tucumán es el Art. 176; y en el Código Fiscal de Catamarca, es el Art. 123, entre otros.

jurisdicciones sobre normas para incluir en sus Códigos Fiscales y protegerse de la indexación setentista.

El camino iniciado por la profesión y algunas jurisdicciones (no todas en rigor de verdad) de proponer cambios normativos para aumentar los casos de operatividad del PACM, es una respuesta que surge de la responsabilidad que debe tener la administración frente a los nuevos desafíos que representan: a) las herramientas legales que en tribunales jurisdiccionales utilizan los contribuyentes en búsqueda de proteger sus derechos, b) las sentencias de la justicia sobre dichos planteos, y c) aspectos del ejercicio profesional que requiere certidumbre en el asesoramiento tributario.

#### 4. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

1. **BULIT GOÑI, E. G.**, “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Editorial Depalma. Buenos Aires, 2ª edición de agosto de 1997. 2. Convenio Multilateral. Ed. Depalma. Bs.As., diciembre de 1992.
2. **MATICH, C. y ALMADA L.**, “La inaplicabilidad del PACM a los Municipios”, página web “Almada y Asociados” consultores Tributarios.
3. **MARUCCIO, S.**, “La revisión judicial de las decisiones de los organismos de aplicación del CM impulsadas a instancias de los fiscos adherentes”, 3eras. Jornadas de Derecho Tributario provincial y municipal, Panel II, Editorial Errepar, pág. 173.
4. **BULIT GOÑI, E. G.** (coordinador), “Derecho Tributario Provincial y Municipal” (obra colectiva), editorial Ad Hoc, Bs.As., setiembre 2002,
5. **URRESTI, E. J.** (coordinador) “Derecho Tributario provincial y municipal” (segunda parte), editorial Ad-Hoc, Bs.As., 2007,
6. **“XL JORNADAS TRIBUTARIAS COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS”** - NOVIEMBRE 2010, INFORME FINAL DE RELATORIA, COMISIÓN N° 2, Directivas del Relator, CP Ricardo Miguel Chicolino, punto II.1.2. Protocolo Adicional.
7. **CONDORELLI, E. y CARANTA, M.**, “Requisitos para lograr la aplicación del Protocolo Adicional mediante las estrategias judiciales adecuadas”, Diario “El Cronista Comercial”, lunes 14 de febrero de 2011.
8. **CORONELLO, S. E.**, “La revisión judicial de las decisiones de los organismos interjurisdiccionales previstos por la normativa intrafederal a la luz del principio constitucional de tutela efectiva”, 3eras. Jornadas de Derecho Tributario provincial y municipal, Panel II, Editorial Errepar, pág. 213.
9. **ALMADA, L. M.**, “Las cuestiones procesales derivadas del Convenio Multilateral”, 3eras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Panel II, Editorial ERREPAR, Pág. 181.
10. **DÍAZ YOCCA, P. L.**, “Derecho Tributario Provincial y Municipal”, Editorial “Versión Original”, sexta edición, año 2020.
11. **JAUREGUI, R. G.**, “Comisión Arbitral: Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, Régimen Municipal, Mediación y Arbitraje, Arbitraje Tributario”, Editorial La Ley, 2008.
12. **ALMADA, L.** “Las cuestiones procesales derivadas del Convenio Multilateral”, PANEL II, 3eras Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, pág. 181, Editorial ERREPAR)