



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

LA PLATA, en la fecha de registro.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-104103 año 2014, caratulado
"BBVA BANCO FRANCÉS S.A."-----

Y RESULTANDO: A fojas 638/690, el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 3949, de fecha 19 de junio de 2018, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "BBVA BANCO FRANCES S.A." (C.U.I.T. 30-50000319-3), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2011 (enero a diciembre), por el ejercicio de la actividad "Servicios de la banca minorista" (Código NAIIB 652130). -----

-----En su artículo 5°, establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos tres millones setecientos cuarenta y seis mil doscientos veintisiete con diez centavos (\$ 3.746.227,10), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias).-----

-----En su artículo 6° establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 5 y 9/2011, que ascienden a la suma de Pesos un millón trescientos veintiséis mil cuatrocientos sesenta y siete con noventa centavos (\$ 1.326.467,90).-----

-----Aplica, por su artículo 7°, una multa por Omisión equivalente al cinco por ciento (5%) del monto del impuesto adeudado, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61° primer párrafo del citado Código. Y por último, en su artículo 8°, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2) y 4), 24 y 63 del Código Fiscal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, los Sres. Jorge Carlos Bledel, en su carácter de Presidente, Jose Manuel Tamayo Pérez, en su carácter de Vicepresidente, Marcelo Gustavo Canestri, Javier José D'ornellas, Oscar Miguel Castro y Luis Bernardo Daniel Juango Fitero, cada uno en su carácter de Director Titular.-----

-----A fojas 767/802 se presenta la Dra. Analía Alejandra Sánchez, en su carácter de apoderada de la firma "BBVA BANCO FRANCES S.A." e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).-----

-----A fojas 735 se presenta la Sra. Patricia Mabel Casella, en su carácter de apoderada de los Sres. Oscar Miguel Castro, Luis Bernardo Daniel Juanjo Fitero, Javier José D'ornellas, Marcelo Gustavo Canestri, José Manuel Tamayo Pérez y Jorge Carlos Bledel, con el patrocinio letrado de la Dra. Analía Alejandra Sánchez, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal), expresando adhesión y remisión a lo manifestado por el contribuyente principal en su presentación de fecha 13 de julio 2018 (de fs. 767/802).-----

-----A fojas 988 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 990 se informa que la Instrucción de la causa estará a cargo de la Vocalía de 5ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.-----

-----A fojas 1001 se otorga traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 1004/1011 obra el respectivo escrito de réplica.-----

-----A fojas 1019, atento la interposición de acción por el contribuyente ante la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, se suspende el tramite del proceso hasta tanto concluya el procedimiento seguido ante los Organismos del Convenio Multilateral (Acuerdo Plenario N° 34 del 16/10/2014).-----

-----Posteriormente, conforme constancias de fojas 1023 y ss., se acredita la culminación de dicho procedimiento con el dictado de sendas Resoluciones de la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria del referenciado Convenio, por lo que se reanuda el presente proceso. -----

-----Finalmente, a foja 1047 se hace saber la integración definitiva de la Sala con el Dr Angel Carlos Carballal (conf. Ac. Ext. N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr Franco Osvaldo Gambino (conjuez conf. Ac. O. N° 58/22 y Ac. Ext. N! 102/22), se resuelve tener presente la documental aportada y, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-104103/14
“BBVA BANCO FRANCÉS S.A.”

Sentencia” (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal). -----

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte recurrente comienza su relato mencionando los antecedentes del caso y haciendo un resumen de la Disposición dictada.-----

-----Seguidamente solicita se declare la *“prescripción de las acciones y poderes del fisco provincial para determinar y exigir el pago del tributo, intereses y multas”*, argumentando que *“la legislatura local viola expresas disposiciones del Código Civil, ya que éste dispone que la prescripción comience a contarse desde el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen y por ende prevalece sobre la legislación local por imperio de los arts. 75 inc. 12 y 31 y cc. De la Constitución Nacional, debiendo las legislaturas locales ajustarse a las disposiciones de aquél”*. Cita y transcribe jurisprudencia tanto de la CSJN y como de la SCBA para luego sostener que *“el Código Civil -norma de fondo- tiene supremacía respecto de las legislaciones provinciales”*.-----

-----Luego de ello, expone la improcedencia del ajuste, agraviándose, en primer lugar, de aquel practicado por el Fisco en relación a los *“Resultados sin asignación a la Provincia de Buenos Aires que se distribuyeron a prorrata por el Banco a las distintas jurisdicciones”*, a partir de afirmar que el juez administrativo *“lo hace por la sola razón de que considera que ello perjudica a la jurisdicción Buenos Aires por cuanto no se incluyen ingresos y gastos sin asignación específica a la jurisdicción Buenos Aires en cero”*.-----

-----Reproduciendo Resoluciones de la Comisión Arbitral, manifiesta que la entidad financiera, siguiendo los lineamientos de dicho Organismo y de la Comisión Plenaria, *“implementó un mecanismo de redistribución que guarda una relación lo más aproximada posible a la proporción de la actividad efectivamente desarrollada en cada una de las jurisdicciones”*, en razón de que *“al momento de efectuarse la redistribución de los resultados sujetos a prorrato, no existía una norma específica que definiera cual era el mecanismo que debían utilizar las Entidades Financieras...”*.-----

-----En segundo orden, se queja de que determinados resultados *“no corresponden ser prorratados, sino que deben ser asignados directamente a*

CABA”, argumentando que de conformidad con la “información consignada en el informe pericial aportado en el marco de las presentes actuaciones, corresponde circunscribir las operaciones registradas en las cuentas N° 511004001, 511004003 y 511004008 bajo análisis al ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debiendo atribuirse las mismas a dicha jurisdicción a efectos del cálculo de la sumatoria”. Menciona la Resolución General N° 4/2014 de la Comisión Arbitral, la cual estableció “como pauta interpretativa ... que los resultados por operaciones entre entidades financieras deben asignarse en la jurisdicción en donde se encuentra la casa central de la entidad dadora”, que en el caso de BBVA BANCO FRANCÉS radica en CABA. Misma posición adopta respecto de las operaciones registradas en las cuentas N° 521.064.-----

-----Menciona que al planteo efectuado en la etapa del descargo y referido a que “determinados resultados no corresponden ser prorrateados, sino que deben ser asignados a CABA... relacionados con Utilidades Diversas Subcuenta 570045013”, el juez administrativo reprodujo el informe del fiscalizador actuante. Rechaza ello, destacando que “conforme fue acreditado, el Banco contabilizada los resultados relacionados con la percepción de reintegros de gastos, básicamente por la prestación de personal efectuada a empresas vinculadas, y gastos administrativos y de gestión y no solo la gestión y prestación del servicios ha sido físicamente cumplida en el ámbito de la sede central (ubicada en CABA) sino que también, las empresas a las que se realiza el reintegro se encuentran radicadas en CABA”.-----

-----Se agravia de la incorrecta determinación de oficio de la Base imponible, a raíz de que la fiscalización estableció “como computables los resultados” provenientes de la empresa absorbida por el Banco, “Consolidar Comercializadora S.A.”, omitiendo considerar que dicha firma “efectuaba la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos en base a lo dispuesto por el artículo 2 del Convenio Multilateral, habiendo ingresado los anticipos del impuesto hasta el mes de junio en tiempo y forma y que como consecuencia de dicha fusión, los resultados de la Ex Comercializadora pasaron a formar parte del balance de Banco Francés, y por lo tanto conformando la base imponible de



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-104103/14
“BBVA BANCO FRANCÉS S.A.”

liquidación del impuesto”. Transcribe art 192 del Código Fiscal, segundo párrafo.-----

-----Concluye que de no hacerse lugar al planteo, *“el Banco estaría gravando dos veces los mismos resultados, toda vez que los mismos ya tributaron el impuesto en cabeza de”* Consolidar Comercializadora S.A. -----

-----En lo que concierne a la multa aplicada, considera que resulta improcedente en virtud de la *“falta de concurrencia...de los elementos del tipo infraccional enrostrado (objetivo y subjetivo)”*. Menciona que ARBA *“procedió a aplicar una sanción automática y objetiva, por la sola existencia de una diferencia de impuesto”*. Cita jurisprudencia de la CSJN. Destaca la configuración de la figura del error excusable.-----

-----A continuación rechaza la aplicación de los intereses por motivo de *“la ausencia de base legal para su determinación y por la aplicación de anatocismo (capitalización de intereses)...en flagrante violación al principio constitucional de legalidad en materia tributaria protegida tanto por la Constitución Nacional como la de la Provincia de Buenos Aires”*.-----

-----Por último, en cuanto a la responsabilidad solidaria de las personas humanas expresa que la Disposición *“no ha hecho mas que confirmar la extensión automática de la responsabilidad solidaria en cabeza de los Sres Jorge Carlos Bledel, Oscar Miguel Castro, José Manuel Tamayo Pérez, Marcelo Gustavo Canestri, Javier José D’ornellas y Luis Bernardo Daniel Juango Fitero, por la sola circunstancia de ostentar un cargo dentro del órgano de administración de la contribuyente, pero en cambio, ha presumido la concurrencia de los extremos generadores de dicha responsabilidad”*.-----

-----Afirma que contrariamente a lo que sostiene el Fisco, *“dada la nota de accesoriedad que caracteriza a la responsabilidad tributaria, la pretensión de la Administración debería dirigirse en primer lugar al deudor principal y proceder contra el responsable sólo cuando el primero hubiera incumplido la obligación a su cargo”*. Reproduce jurisprudencia. Adiciona que no se encuentra acreditado el elemento subjetivo para imputar la responsabilidad solidaria. Rechaza la solidaridad respecto de la sanción impuesta.-----

-----Acompaña prueba documental y ofrece documental en poder de Arba.

Hace reserva del Caso Federal.-----

-----II.- Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato señalando, respecto al planteo de prescripción opuesto, que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, confirman la postura asumida por la Agencia como *“una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local”*. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, *“en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Las normas del derecho común solo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal. El derecho tributario se encuentra informado por principios específicos”*. Cita jurisprudencia de este Tribunal.-----

-----En el particular, entiende que el cómputo de la alegada prescripción respecto del 2011 comenzó el 1° de Enero de 2013, *“pero habiéndose notificado a la firma al domicilio fiscal electrónico la Disposición de Inicio N° 1308/2017 en fecha 1 de Agosto de 2017, es decir dentro de los ciento ochenta días (180) corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal (T.O. 2011). Luego con la notificación al domicilio constituido de la firma de la Disposición Delegada SEATYS N° 3949/18 en fecha 21 de Junio de 2018 (fs 695) que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales ese Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia...”*. -----

-----Por lo expuesto, considera se encuentran plenamente vigentes las facultades de la Autoridad de Aplicación, no revistiendo asidero los planteos



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-104103/14
“BBVA BANCO FRANCÉS S.A.”

traídos por el apelante.-----

-----Ingresando a los agravios referidos al ajuste y la aplicación del artículo 8° del Convenio Multilateral, menciona que la firma interpuso caso concreto ante la Comisión Arbitral.-----

-----En relación al ajuste sobre determinadas cuentas, y atento el argumento de la recurrente que se estaría frente a un caso de doble imposición ya que los saldos de las mismas corresponden a la absorción de la firma Consolidar Comercializadora, reproduce lo expuesto por el juez administrativo a fs. 675. A su vez, agrega que no se han presentado las declaraciones juradas CM 05 de la firma absorbida.-----

-----En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, resalta que *“la firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo del artículo 61...que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, con relación a las diferencias detectadas en los períodos cuestionados, en razón de lo cual deviene procedente la multa impuesta”*.-----

-----Asimismo, señala que no resulta necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, *“aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones cuando existen incumplimientos comprobados. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto del error excusable lo exima, es responsable”*.-----

-----En lo que tiene que ver con los intereses previstos por el art 96 del Código Fiscal, esgrime que los mismos *“constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente...”*. Adiciona que la postura fiscal se traduce en lo dispuesto por el art. 886 del Código Civil y Comercial, complementado con el artículo 1723 del mismo Cuerpo legal que, *“cuando de las circunstancias de la*

obligación surge que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva". Reproduce jurisprudencia de la SCBA.-----

___ En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto "se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena". -----

-----Agrega que "la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal, determinando que la prueba del ejercicio del cargo durante los periodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad" y asegura que "la responsabilidad en este ámbito provincial no reviste carácter subsidiario".-----

___ Por todo lo expuesto solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno. -----

III.- Voto del Dr. Angel Carlos Carballal: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 3949/2018 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados. -----

-----Que, a tal efecto, y atento a la resolución que se dicta en el presente, en virtud del principio de economía procesal y a fin de evitar dispendio de actividad jurisdiccional, impera atender sin más el planteo prescriptivo invocado.-----

-----Así pues, la parte apelante alega los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-104103/14
"BBVA BANCO FRANCÉS S.A."

bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).-----

-----Decididamente me resulta refractaria tal doctrina, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia. -----

-----Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.-----

-----Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.-----

-----Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior

redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC), así como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial”, sentencia del 16.09.2008).-----

-----En definitiva, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.-----

-----Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).-----

-----Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-104103/14
"BBVA BANCO FRANCÉS S.A."

"Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): *"...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen... En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal..."* (CS en causa "Volkswagen" ya citada).-----

-----Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel: *"...cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores -inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que*

justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 ... entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47)...".-----

-----Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina "Filcrosa", a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado. -----

-----Lo expuesto, sin embargo, no me exime de revisar distintas cuestiones que dogmáticamente se han venido aseverando, siendo necesario que esta nueva lectura de la situación se acompañe de razonamientos que no han sido objeto de análisis por los Altos Tribunales, o bien sus conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

-----Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza su cómputo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa "Ullate" en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: "...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-104103/14
“BBVA BANCO FRANCÉS S.A.”

impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a la constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso...”

(Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en “Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo”, Sentencia del 1° de noviembre de 2011).-----

-----En concreto, tenemos la evaluación de otro impuesto de otra jurisdicción local, la consideración de “períodos” (no se menciona la palabra “anticipos”) y, procesalmente, el debate de la cuestión en el marco de una ejecución fiscal (no de una determinación de oficio, es decir, existía en “Ullate” una obligación ejecutable, extremo que no se verifica en una determinación de oficio, sino hasta su firmeza).-----

-----Lo expuesto, me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere particularmente a las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por el Código Fiscal y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas. Pregunto entonces qué es lo que se ha determinado? Anticipos? Otros pagos a cuenta? Cuotas? O períodos fiscales ya cerrados? (sea en forma total o parcial). Sin dudas es esto último. Sería ilícito pretender determinar y exigir el pago de anticipos una vez cerrado el período fiscal. Asimismo, la Agencia de Recaudación se ve impedida de determinar de oficio la obligación tributaria de un período fiscal, hasta tanto ese período se encuentre “cerrado”, esto es, vencido el plazo para la presentación de la mentada declaración jurada anual. Mal podría entonces comenzar el cómputo de la prescripción de una acción, en forma previa al nacimiento de la misma, a la posibilidad de ejercerla. Y ello sin perjuicio de distintos mecanismos que le permiten exigir al Fisco los pagos a cuenta no abonados (artículos 47, 58 y cctes del Código Fiscal). -----

-----Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la Corte Suprema nacional, que sostiene que *"la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable"* (Fallos: 308:1101; 318:2575; 320:2289, 2539; 321:2310 y 326:742) o, en otras palabras, que el plazo de la prescripción liberatoria sólo comienza a computarse a partir del momento en que *"la acción puede ser ejercida"* (conf. Fallos: 308:1101; 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684). En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: *"... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo"*. Citando a Planiol dice: *"La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo"* (Argañarás, Manuel J. *"La prescripción extintiva"*, pág. 50)... (en autos *"Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa"*, Sentencia del 29 de junio de 2011).-----

-----Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados *"instantáneos"* (Sellos/Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina *"Filcrosa"*), los *"anuales"* (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los *"periódicos"* o *"de ejercicio"* (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible comienza a nacer el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en *"anticipos"* mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).-----

-----Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-104103/14
“BBVA BANCO FRANCÉS S.A.”

provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido *"...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible..."* (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".-----

-----Por ende, entiendo que no resulta de aplicación la "interpretación" que suele aseverarse sobre el alcance del fallo "Ullate", debiéndose realizar un análisis más específico sobre la casuística aquí valorada.-----

-----Suele citarse asimismo en análogo sentido (y erróneamente) el precedente CSJ 37/2011 (47-G)/CS1 "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal – radicación de vehículos", fallado el 6 de diciembre de 2011, y referido al Impuesto a los Automotores, tributo que nace y se cuantifica al principio del año fiscal, posibilitando la Ley el pago en cuotas del mismo (es decir, pago fraccionado de una obligación ya nacida y cuantificada).--

-----La propia Corte nacional ha atemperado lo que muchos plantean como un dogma: *"...Que, ello es así, pues el recurrente -sin rebatir adecuadamente que, según disposiciones expresas del Código Fiscal, se trata de un impuesto de ejercicio y que lo reclamado en el caso es una deuda de exigibilidad anual- sostiene que el plazo de prescripción debe correr desde el momento en que se ingresaron cada uno de los anticipos durante los años 2002 y 2003, pues*

dichos anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fechas de vencimientos propias, y las declaraciones presentadas en los meses de diciembre de aquellos años -declaraciones finales- tenían un mero carácter informativo, esto es, su único objeto era poner en conocimiento del fisco local la totalidad de los pagos efectuados durante el período fiscal. Sin embargo, la afirmación del apelante no se compadece con las modalidades de liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos que señaló el a quo -arts. 166 y 168 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según el texto ordenado en el año 2002- ni con la propia actuación cumplida por la actora... En tales condiciones, carece de sustento la pretensión de computar el plazo de prescripción desde la fecha de vencimiento de cada uno de los anticipos ingresados durante el año calendario, cuando el importe impugnado por la administración fiscal es el contenido en la liquidación o "autodeterminación" final del tributo realizada por la actora en el mes de diciembre de aquellos años..." (C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento").-----

-----En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: "La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación".-----

-----Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una "...declaración jurada en la que se determinará el impuesto..." de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.-----

-----Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2011. La declaración jurada anual del



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-104103/14
“BBVA BANCO FRANCÉS S.A.”

Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral - tuvo vencimiento para su presentación el 29 de junio de 2012 (Resolución General C.A.C.M. N° 6/2011), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 29 de junio de 2017.-----

-----Sin embargo, según constancia de fs. 407/411, con fecha 1° de agosto de 2016, se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas y ajustadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del nuevo C.C. y C, (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994): *“Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*.-----

-----Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (en Causa “Banco de la Nación Argentina”, ya citada): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”*.-----

-----Una detenida lectura de este antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

-----Volviendo entonces al análisis de estos actuados, a falta de poco menos de un año para cumplir los cinco años de prescripción, el 1° de agosto de 2016 se suspende el plazo hasta el 1° de febrero de 2017, retomando el cómputo pertinente, el que venció inexorablemente el 29 de diciembre de 2017.-----

-----Repasando lo actuado, logramos ver que previo a ello y en término útil, no se visualiza la existencia de acto alguno que suspenda nuevamente o interrumpa el curso de la prescripción. La notificación del acto ahora apelado y la interposición del recurso bajo tratamiento, se producen a posteriori, recién en los meses de junio y julio de 2018, conforme las constancias de fs. 691/701 y 767, respectivamente.-----

-----Concluyo en consecuencia, que debe prosperar el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2011, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto.-----

-----Idéntica solución ha de adoptarse con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión de impuesto constatada en el mismo período fiscal, comenzando a correr el plazo el 1° de enero de 2012 y feneciendo el 1° de enero de 2017, sin verificarse causal alguna de suspensión o interrupción, correspondiendo declararla prescripta haciendo lugar al planteo sobre el particular; lo que así también Voto.

-----Ante lo expuesto, deviene abstracto el tratamiento de los restantes agravios traídos, lo que así declaro.-----

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto, a fojas 767/802 por la Dra. Analía Alejandra Sánchez, en su carácter de apoderada de la firma "BBVA BANCO FRANCES S.A.", al cual adhiere a fojas 735, la Sra Patricia Mabel Casella, en su carácter de apoderada de los Sres. Oscar Miguel Castro, Luis Bernardo Daniel Juanjo Fitero, Javier José D'ornellas, Marcelo Gustavo Canestri, José Manuel Tamayo Pérez y Jorge Carlos Bledel, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3949, de fecha 19 de Junio de 2018, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto el acto apelado, declarando la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-104103/14
“BBVA BANCO FRANCÉS S.A.”

perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el mismo. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.-----

Voto Del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS N° 3949, de fecha 19 de junio de 2018, se ajusta a derecho.-----

-----Así, frente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2011, debo señalar que en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Dr. Ángel C. Carballal, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, a las consideraciones que expusiera en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional); y “Rigolleau S.A.” (Sentencia de Sala II de fecha 9 de octubre de 2018, Registro N° 2721), en lo referente al régimen aplicable a facultades sancionatorias del Fisco.-----

-----En tal sentido, dejo expresado mi voto.-----

Voto del Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino: Que, tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a examen, atendiendo la claridad, fortaleza y suficiencia argumentativa de los votos emitidos por los miembros integrantes de la Sala, Dr. Angel C. Carballal y Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, adhiero a sus fundamentos y resolución adoptada.-----

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto, a fojas 767/802 por la Dra. Analía Alejandra Sánchez, en su carácter de apoderada de la firma “BBVA BANCO FRANCES S.A.”, al cual adhiere a fojas 735, la Sra Patricia Mabel Casella, en su carácter de apoderada de los Sres. Oscar Miguel Castro, Luis Bernardo Daniel Juanjo Fitero, Javier José D’ornellas, Marcelo Gustavo Canestri, José Manuel Tamayo Pérez y Jorge Carlos Bledel, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3949, de fecha 19 de Junio de 2018, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de

Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto el acto apelado, declarando la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el mismo. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.-----

CARBALLAL
Angel
Carlos

Firmado digitalmente
por CARBALLAL Angel
Carlos
Fecha: 2022.12.13
12:29:54 -03'00'

Vocal Subrogante
(A. E. N° 100/22)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

CRESPI
Rodolfo
Damaso

Firmado
digitalmente por
CRESPI Rodolfo
Damaso
Fecha: 2022.12.13
13:03:57 -03'00'

Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

Franco
Osvaldo
Luis
Gambino

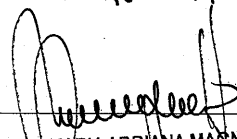
Firmado
digitalmente por
Franco Osvaldo
Luis Gambino
Fecha:
2022.12.19
14:56:45 -03'00'

Conjuez
(A.O. 58/22 A.E. N° 102/22)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

REGISTRO N°. 3248

19/12/2022

SENTENCIA FIRMADA
CONFORME AC. EXT. 96/20.


Dra. MARIA ADRIANA MAGNETTO
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación