



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte nro 2360-375327/11 “BANCO CREDICOOP COOP. LTDO”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-375327, año 2011, caratulado “BANCO CREDICOOP COOP. LTDO”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones en virtud de los recursos de apelación interpuestos a fs. 719/732, por el Dr. Enrique Daniel Jorge Carrica, en representación de la firma “BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO”, escrito al cual adhieren sucesivamente, por su propio derecho y con el patrocinio letrado del citado profesional, los Sres. Carlos Salomón Heller, Ricardo Sapei, Horacio Giura, Melchor Cortés, Basilio Miguel Chalak, Raúl Guelman, Carlos Louzan y Nelson Cativiela (fs. 751, 753, 755, 757, 759, 761, 763 y 765), contra la Disposición Delegada N° 3110, dictada con fecha 19 de septiembre de 2013, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 678/716, se determinan las obligaciones fiscales de BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO (C.U.I.T. 30-57142135-2), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2008 (enero a diciembre), por el ejercicio de la actividad de “Servicios de la banca minorista” (Código NAIIB 652130), estableciendo por su artículo 5°, diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto, que ascienden a un monto de Pesos trescientos setenta y cuatro mil novecientos treinta y ocho con treinta centavos (\$ 374.938,30), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, correlativos de años anteriores y sus modificatorias). Asimismo, por el artículo

6° se establecen saldos a favor del contribuyente para la posición 03/2008, por el importe de Pesos seis mil seiscientos treinta y nueve con setenta centavos (\$ 6.639,70). A su vez por el artículo 7°, se aplica una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto omitido, por haber constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, primer párrafo, del Código Fiscal. Por último, establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, la multa y los intereses que pudieran corresponder, los Sres. Carlos Salomón Heller, Ricardo Sapei, Horacio Giura, Melchor Cortés, Basilio Miguel Chalak, Raúl Guelman, Carlos Louzan y Nelson Cativiela, de conformidad a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo legal.

A fs. 772 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), adjudicándose la causa para su instrucción a fs. 775, a la Vocalía de 5ta. Nominación, interviniendo la Sala II. Que, a fs. 780 se da traslado del recurso presentado a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su responde a fs. 783/803.

Finalmente, a fs 806, se sabe que la Sala II ha quedado integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante, conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 100/22, conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y la Dra Irma Gladys Nancuñil en carácter de Conjueza, conforme Acuerdo Ordinario N° 61/23, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 11/23. Asimismo, atendiendo al estado de las actuaciones, se tiene presente la documental propuesta y se rechaza por innecesarias la informativa y pericial contable ofrecidas, procediéndose al llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), resolución que se encuentra firme y consentida.

Y CONSIDERANDO: I.- La parte apelante realiza un detalle de los antecedentes de autos, para luego agravarse del ajuste fiscal efectuado.

En primer término, plantea la prescripción de las obligaciones fiscales referidas a los períodos enero a agosto de 2008, alegando la preeminencia de las normas del Código Civil sobre la temática, sustentándose en diversos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. Esboza la inconstitucionalidad de los artículos 157, 159 y 161 del Código Fiscal provincial citando jurisprudencia en aval de sus dichos.

Luego de ello, reprocha la aplicación en autos de la vigencia de las resoluciones interpretativas de la Comisión Arbitral para la actividad desarrollada, en tanto entiende que las mismas son inaplicables en función de la suspensión dispuesta por el propio Organismo del Convenio por medio de la Resolución General N° 20/2013

para los casos que involucren la actividad de las entidades financieras.

Ingresando a los ajustes practicados por el Fisco, considera incorrecta la asignación de ingresos y egresos en el cálculo de la sumatoria que se refiere el artículo 8º del Convenio Multilateral, expresando agravios respecto de la atribución de ingresos a la jurisdicción provincial de las cuentas relacionadas con operaciones entre entidades financieras, entre ellas, las primas por pases activos, los intereses por préstamos interfinancieros, los resultados por permutas de tasas y los intereses por financiaciones entre entidades financieras locales. Entiende que al concertarse y concretarse dichas operaciones en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, deben atribuirse a ésta última jurisdicción dichos ingresos, tal como la contribuyente lo ha efectuado. Adiciona que el Fisco se contradice al aplicar al respecto el principio de la realidad económica y que sustituye la aplicación del artículo 8º del Convenio Multilateral por el artículo 2º de dicho régimen.

En relación a los resultados relacionados con “operaciones entre entidades financieras”, con “Fideicomisos Financieros”, “Comisiones”, “Otras Utilidades Diversas”, “Operaciones de Comercio Exterior”, “líneas de crédito recibidas del Banco Interamericano de Desarrollo y del Banco de Inversión para el Comercio Exterior” refiere que las mismas *“se concertaron, se materializaron y se realizaron efectivamente las prestaciones respectivas en la Ciudad de Buenos Aires, lugar donde se halla radicada la casa central o matriz del Banco”*.

Finalmente se agravia de la multa impuesta. Enfatiza que la firma no ha incurrido en la conducta endilgada, dada la improcedencia de los ajustes efectuados. Aduce que en el presente *“no se verifica el elemento objetivo exigido por el tipo infraccional”* sumado a la *“inexistencia del elemento subjetivo”* al haber cumplido con *“todas las diligencias necesarias para cancelar íntegramente las obligaciones correspondientes al impuesto sobre los ingresos brutos a su cargo en todos los períodos objetados”*. A todo evento, considera aplicable en autos de la figura de error excusable.

Solicita aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral

Ofrece como prueba los antecedentes administrativos, informativa y pericial contable y, previa formulación de reserva del Caso Federal, peticiona se dejen sin efecto tanto la deuda determinada como sus accesorios y multas aplicadas.

Que, a su turno, los apelantes de fojas 751, 753, 755, 757, 759, 761, 763 y 765, adhieren y ratifican los agravios presentados por la firma, peticionando que se deje sin efecto la determinación de la deuda y accesorios aplicados, incluyendo la multa, ordenándose el archivo de las actuaciones. Adicionan, todos ellos, que *“la responsabilidad solidaria prevista en la normativa fiscal, en modo alguno puede*

soslayar el carácter subsidiario de la misma, conforme a los términos de la legislación de fondo aplicable, por lo que cualquier resolución que en contrario se adopte, siempre deberá ser recabada previamente a BANCO CREDICOOP COOP. LTDO. como único y efectivo sujeto pasivo de la eventual obligación reclamada”.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido, reivindicando el ajuste efectuado y solicitando su confirmación.

En primer lugar, se opone al agravio de prescripción opuesto, destacando que “*el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, y puede regular sus institutos, y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal, en cuanto se ha reservado el derecho de establecer impuestos y contribuciones y, por elementales razones de coherencia, se encuentra facultado para determinar el plazo prescriptivo de tales obligaciones*”. Considera que las circunstancias descriptas, “*en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera ninguna de las 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 2008 comenzó el 1º de Enero de 2010, *pero dicho término se encuentra suspendido “desde la notificación de la Disposición de marras que contiene la intimación al pago, operada con fecha 2/10/13 (Ver R-132 de fs. 717/718), prolongándose hasta los 90 días después de la notificación de la sentencia que determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en consecuencia, o en su casa, rechace el recurso presentado contra la determinación de oficio...”*.

En relación a la aplicación de la Resolución N° 20/2013 de la Comisión Arbitral (de fecha 15-5-2013), que dispuso suspender el tratamiento y resolución de todos los expedientes en los que fueran parte entidades financieras, esgrime que “*la firma no ha interpuesto acción ante la Comisión Arbitral” en los términos del artículo 24 inc.b) del Convenio Multilateral*”, destacando que, conforme ha sido dispuesto por el Tribunal Fiscal en fallo “CITIBANK NA”, “*la suspensión decretada sólo involucra aquellos expedientes en los que sean parte las entidades financieras que se encuentren tramitando ante la Comisión Arbitral por haberse planteado el caso concreto en los términos de la norma citada, circunstancia que no acontece en*

autos”.

Asimismo señala que la Resolución 20/2013 de la Comisión Arbitral *“aún no se encuentra firme, pues ha sido apelada ante la Comisión Plenaria por la Representación de la Provincia de Buenos Aires...”*.

Abordando los planteos de fondo, aclara que resulta aplicable en autos el criterio sostenido por el Fisco que ha tenido acogida favorable en el ámbito del Convenio Multilateral y de este Tribunal Fiscal, citando los precedentes de ambos Organismos mencionados en pos de avalar sus dichos. Señala que la labor de la fiscalización y del Juez Administrativo de *“readecuar la asignación de resultados, dado por la entidad a las cuentas en debate”* ha sido sustentada en las Resoluciones de la Comisión Arbitral Nº 3/2010, 4/2010, 6/2010, 56/2011, 21/2012, 40/2012, 50/2012, 51/2012, 52/2012, 58/2012, 3/2013 y 8/2013; y de la Comisión Plenaria Nº 19/2010, 3/2011, 4/2011, 5/2011, 21/2013, 24/2013 y 2/2014. En función de lo expuesto, considera incorrecta la asignación de resultados de ingresos y egresos financieros a la jurisdicción donde se encuentran concertadas, contabilizadas y registradas las operaciones, abonando su criterio con cita de antecedentes jurisprudenciales de este Cuerpo.

A continuación, analiza los resultados de “operaciones entre entidades financieras”, con “Fideicomisos Financieros”, “Comisiones”, “Otras Utilidades Diversas”, “Operaciones de Comercio Exterior”, “líneas de crédito recibidas del Banco Interamericano de Desarrollo y del Banco de Inversión para el Comercio Exterior”, cuenta por cuenta y subcuentas, los cuales, conforme a su criterio, deben ser distribuidos a todas las jurisdicciones en las cuales la entidad posee sucursales.

Destaca que la entidad financiera *“no discute si determinadas cuentas integran (o no) la sumatoria (ya que el contribuyente las ha incluido en el cálculo para establecer la proporción que exige el artículo 8 del Convenio Multilateral), sino que lo que está en discusión es a qué jurisdicción deben asignarse, no brindando motivos y/o fundamentos para la crítica que formula, ni acompañando prueba o documentación hábil que corrobore sus dichos...”*

Respecto a la sanción impuesta, sostiene, con aval de precedentes de este Cuerpo, que resulta irrelevante analizar elementos de subjetividad del infractor, dado que la figura de tratas está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas. Asimismo, no advierte la concurrencia de la causal exculpatoria en autos, por entender que la entidad financiera *“no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses”*.

Finalmente, en lo que tiene que ver con 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 directos 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, no subsidiaria y que no admite beneficio de excusión”*.

En relación a la reserva que formula del Protocolo Adicional, alega que los *“Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral son la Autoridad de Aplicación del mismo, motivo por el cual, ese Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires carece de competencia para tratar y aplicar las normas invocadas por el contribuyente”*.

Previo destacar con relación al planteo del caso federal, que el recurrente podrá, en la etapa oportuna, ejercer el derecho que le asiste, solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la disposición recurrida.

III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada Nº 3110, supra detallada. Impera precisar preliminarmente, que efectuaré el tratamiento conjunto de las presentaciones efectuadas, atento las adhesiones formuladas por las personas humanas detalladas supra al remedio procesal intentado por la jurídica contribuyente.

1) En atención a la prescripción invocada, la parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 157, 159 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 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 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 regula.

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 ctes.

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, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros nº 2117 del 29/12/2017; nº 2142 del 14/08/2018; nº 2145 del 13/09/2018; nº 2171 del 26/03/2019; nº 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, 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 la propia Corte nacional (en autos “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 ... 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 ... y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración ... 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 que 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 el cómputo del mismo, 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 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).

No debe soslayarse, complementando este criterio, lo que 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). *“... Según la máxima actioni non natae non praescribitur (la acción que no ha nacido no prescribe;...), el tiempo computable para la prescripción debe ser útil para el ejercicio*

de la acción, por lo que no puede reprocharse al acreedor no haber actuado en una época en la que todavía no podía hacerlo (Cazeaux, Pedro N. y Trigo Represas, Félix A., "Derecho de las Obligaciones", ed. Platense, 1972, t. II-2, p. 451) ... De ello se desprende que el principio general debe enunciarse expresando que la iniciación del curso de la prescripción se produce desde el momento en que el derecho estuvo amparado, con una pretensión demandable, de modo tal que hubiera permitido al titular hacer valer ese poder jurídico (conf. Spota, Alberto A., "Tratado de Derecho Civil", Parte General, ed. Depalma, 1959, t. I, v. 3-8, p. 226)..." (en autos "Monsalvo, Juan Carlos y otro contra Campetella, María del Carmen y otro. Acción revocatoria", Sentencia del 18 de marzo de 2009).

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 1º 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 1º 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).

Como ha señalado la Corte Suprema de Justicia, *"...los anticipos constituyen un obligación de cumplimiento independiente..."* (Fallos: 285:177). 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 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).

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 2008 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2009 (Art. 2 de la Resolución General C.A.C.M. N° 9/2008). Comienza así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2014. Sin embargo, según constancias de fs. 549/550, con fecha 27 de julio de 2012 se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de "constitución en mora" en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*"...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiese corresponder a la prescripción de la acción"*).

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (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”): *“...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 reciente 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.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos tres años y casi un mes de prescripción, en el mes de julio 2012 se suspende hasta el mes de julio de 2013, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2015. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada N° 3110, que contiene la intimación de pago del tributo determinado, diligencia efectuada entre los días 2 y 8 de octubre de 2013, conforme surge de las constancias de fs. 717/718 y la posterior presentación de los recursos bajo tratamiento, opuestos en fecha 30 de octubre de 2013 (vide fs. 719, 751, 753, 755, 757, 759, 761, 763 y 765).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera la situación prevista en su artículo 2550 del nuevo Código Civil y Comercial Unificado: *“El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”*.

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en autos uno de los elementos indispensables para la prescripción: la inacción del acreedor.

Concluyo en consecuencia, que 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 2008, no puede prosperar; lo que así Voto.

2.- Que, en cuanto al fondo de la cuestión, según se desprende tanto del Acto como del recurso de apelación interpuesto, la discrepancia entre las partes se centra en un solo punto: los conceptos e importes considerados por el Banco para el cálculo de la Sumatoria a que se refiere el artículo 8° del Convenio Multilateral, específicamente en cuanto a la asignación de ingresos y egresos a cada jurisdicción. Cabe destacar que no se encuentra controvertido en autos, por tanto, la realización de la actividad principal de la contribuyente –“Servicios de la Banca Minorista” (Código NAIIB 652130)-, ni la aplicación de la normativa del Convenio Multilateral.

Previo a introducimos a examinar la controversia, corresponde mencionar, respecto a la solicitud de aplicación de la Resolución General N° 20/2013 de la Comisión Arbitral que realiza el apelante, la que disponía la *“suspensión del tratamiento y resolución de todos los expedientes en los que son parte entidades financieras hasta tanto la Comisión Arbitral resuelva sobre el dictado de una resolución general interpretativa sobre entidades financieras”*, que la misma ha tenido vigencia en un corto período de tiempo, perdiéndola al momento de proceder a resolver la cuestión.

Ahora bien, ingresando en el análisis de la contienda, se advierte que mientras por un lado, el Banco rechaza el ajuste manifestando, palabras más palabras menos, que sus ingresos y gastos sean tenidos en cuenta e imputados a la jurisdicción donde las operaciones se concertaron, contabilizaron y concretaron -Ciudad Autónoma de Buenos Aires-, por el otro, el Fisco justifica su postura exponiendo que *“si bien la Casa Matriz de la entidad financiera se encuentra en la Ciudad de Buenos Aires, la operatoria”* a que se refieren las cuentas *“involucran a todas las jurisdicciones en las cuales el Banco posee sucursales”*.

En mérito al contenido de la expresión de agravios y la naturaleza de los cuestionamientos que se realiza, se observa que los recurrentes en toda su exposición hacen planteos de tipo general, pero que en esencia esgrimen como fundamento principal el hecho de que las operaciones fueron concertadas en la C.A.B.A., debiendo resaltar como una cuestión liminar que deviene impropio expedirme sobre el análisis específico de cada una de las subcuentas objeto del ajuste en crisis, en la medida que los apelantes no expresan agravios en forma particular respecto de ellas. Ello, no obstante, las singularidades que atenderé infra. Descripto el contexto del conflicto, corresponde aclarar ahora que el artículo 8° del Convenio Multilateral, si bien prevé que los contribuyentes comprendidos en el régimen de la Ley de Entidades Financieras, pueden gravar la parte de ingresos que

les correspondan en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitadas, no especifica cuáles deben considerarse ingresos de cada jurisdicción. Sobre dicho tema se han expedido los Organismos del Convenio Multilateral en numerosas ocasiones, cuya doctrina ha sido recogida por este Cuerpo en diversos pronunciamientos ("HSBC Bank Argentina S.A., del 3/03/2011, Reg. N°2123; "Banco Itau Buen Ayre S.A.", del 28/06/2011, Reg. N° 2227; "Nuevo Banco Bisel S.A.", del 10/04/2012, Reg. N° 2433; de la Sala III; "Lloyds Bank", del 21/06/2012, Reg. N° 1693 de esta Sala I; "Banco de Galicia y Buenos Aires S.A.", del 7/2/2013, Reg. N° 1688; Banco Macro S. A., del 6/03/18, Reg. 2619; de la Sala II, entre otros).

Por compartir dichas premisas, en particular, impera destacar aquí, los siguientes enunciados: *"Que, en el régimen general del Convenio, los parámetros a utilizar son los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción (50%) y los ingresos provenientes de cada jurisdicción (50%). También prevé el Convenio regímenes de distribución especiales, que en definitiva y por lo general, pretenden proporcionar la actividad desarrollada en cada jurisdicción, haciéndolo de una manera diferente al régimen general por las características de las actividades incluidas en ellos. Que en el caso que nos ocupa es de aplicación el régimen especial previsto en el citado artículo 8º, en el cual se utiliza como uno de los componentes de la sumatoria a los ingresos, sin especificar sus alcances, de modo tal que a esos efectos se debe utilizar la definición que contiene el texto del Convenio en su artículo 2º, es decir el régimen general de distribución, cuando hace referencia a los ingresos brutos derivados de cada jurisdicción. Que por lo antes expuesto y teniendo especial consideración en lo previsto en el Convenio Multilateral respecto a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen -artículo 27-, corresponde asignar a la Provincia de Entre Ríos los ingresos en cuestión, dado que la entidad financiera ha desarrollado actividades dentro de la Provincia de Entre Ríos, tal como lo afirma la representación del Fisco y reconoce la propia entidad, donde posee sucursal, en relación con las operaciones que dieran origen a la determinación de diferencias de base imponible."* (Res. C.A. N° 20/2004).

"Que de la lectura del artículo 8º del Convenio Multilateral, de aplicación específica para la actividad desarrollada por la entidad, no se desprende como deben atribuirse los ingresos, sino solamente se expresa que son los "...de cada jurisdicción que la entidad tenga casa o filiales...", por lo cual se debe dilucidar que se considera por ingresos "de" cada jurisdicción. Que el artículo 8º aplicable al caso utiliza como uno de los componentes de la sumatoria a los ingresos sin especificar sus alcances y en particular su método de atribución, de modo tal que a esos efectos se debe utilizar la definición que, al respecto, pudiera contener el Convenio que no es otra que la del

artículo 2º. Que la norma debe interpretarse en todo su contexto y teniendo en cuenta las características y elementos que configuran el impuesto cuya base se pretende distribuir: esto es por aplicación del principio de la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen, con ajuste a lo establecido por el artículo 27 del Convenio Multilateral. Que es oportuno recordar que los Organismos del Convenio Multilateral han venido aplicando el principio de la realidad económica para atribuir los ingresos provenientes de la prestación de servicios asignando los mismos al lugar donde se realiza efectivamente la prestación, independientemente de donde se realizó el negocio jurídico, la concertación de la operación..." (Res. C.P. Nº 24/04);

"Que es equivocado el criterio de la accionante de atribuir estos ingresos siempre al lugar de la sede central de la entidad, por la circunstancia de que las proyecciones de los negocios, la detección de la necesidad, gestión o análisis o el centro de la toma de decisiones allí se encuentran. Dicho criterio no atiende la naturaleza económica de la operación que trasciende a la sede central". (Res. C.A. Nº 13/2009, ratificada por la Res. C.P. Nº 19/2010), entre muchos otros.

Más recientemente, el 27 de junio de 2012, en la causa BNP PARIBAS c/ Provincia de Buenos Aires, también la entidad bancaria se agraviaba de la distribución de ingresos efectuada por ARBA -que consideró todas las jurisdicciones en las que la entidad poseía sucursales o casas habilitadas- en relación a operaciones entre entidades financieras (cuentas: intereses por préstamos al sector financiero; intereses por préstamos interfinancieros a entidades locales; diferencia de cotización de oro y moneda extranjera; primas por ventas en moneda extranjera, intereses por préstamos interfinancieros a entidades locales; otros ajustes e intereses por créditos diversos). Allí se concluyó que los mismos: *"...no deben ser asignados exclusivamente a la jurisdicción donde se encuentre radicada la sede central de la entidad. Conforme a los precedentes de los Organismos de Aplicación del Convenio, los ingresos de las cuentas bajo análisis deben ser atribuidos a las jurisdicciones donde ejerce actividades la firma, que guarden una relación lo más aproximada posible a la proporción de la actividad efectivamente desarrollada en cada una de ellas. Que conforme a ello, no resulta razonable asignarlos a la casa central como lo sostiene la accionante, porque ello afectaría a las jurisdicciones donde están radicados los créditos y obligaciones a que tales cuentas están referidas, entre ellas, la Provincia de Buenos Aires"* (Res. C.A. Nº 21/2012).

Finalmente, corresponde traer a colación lo dispuesto por esta Sala, ante idéntico planteo efectuado por la misma firma, en sentencia registrada bajo el nº 2343 en la fecha 20 de diciembre de 2016, *"...la elección de un parámetro, implica la adopción de datos o factores necesarios para analizar o valorar una situación. En el caso de*

las entidades financieras, para establecer fehacientemente el lugar al que corresponde atribuir los ingresos, es preciso considerar que si bien existe centralismo en torno a la toma de determinadas decisiones por parte de la Casa Matriz, ello no es óbice para rechazar de plano el criterio que dota de unidad a toda la actividad económica que despliega la entidad bancaria en distintos puntos del país a través de las sucursales que la propia entidad ha creado en su propio beneficio, sobre todo atendiendo a la movilidad y fluctuación del capital y al carácter fungible del dinero. Se basa esta postura en una concepción integralista de la actividad económica de las entidades bancarias, entendida como un proceso donde se desarrollan múltiples acciones (operaciones) con un fin único”.

Cabe mencionar que la postura fiscal adoptada no se opone a lo normado por la Resolución General N° 1/2008 que reglamentaba los términos del artículo 8° y que estaba vigente durante el periodo involucrado, en tanto en dicha norma se excluían de la sumatoria los resultados -positivos o negativos- que surgían de decisiones de la autoridad monetaria (BCRA) y que compensaban los efectos de las medidas económicas sobre los depósitos y créditos de la entidad bancaria. Destaco, por otra parte, que se excluían también expresamente los ingresos correspondientes a jurisdicciones donde no existieran casas habilitadas (sucursales o filiales). De acuerdo a esta norma, en consecuencia, es claro que la existencia de sucursal o filial era el parámetro fundamental a los efectos de atribuir la base imponible para las distintas jurisdicciones.

Asimismo, no escapa a mi conocimiento que la Comisión Arbitral ha dictado con fecha 18 de febrero de 2015 la Resolución N° 1/2015 variando el criterio sustentado respecto de determinadas operaciones aquí involucradas, pero la misma norma establece expresamente en el artículo 39 que: *“Las disposiciones sobre entidades financieras (artículos 34 a 38 de la presente) tienen vigencia a partir del período fiscal 2014 y son de aplicación desde la liquidación del séptimo anticipo, conforme el procedimiento establecido en la Resolución General N° 12/1981 (incorporada al artículo 86 del presente Ordenamiento)”.*

Con el criterio anteriormente establecido, es momento de considerar las distintas operaciones de la cual se queja la apelante de forma particular.

En relación a las “Operaciones entre Entidades Financieras”, los quejosos exponen que se tratan de ingresos por intereses, ajustes y primas de pases, originados en operaciones realizadas entre el Banco y otras entidades financieras, habiéndose concertado y materializado las mismas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, lugar donde se halla la casa matriz del Banco y la de las Entidades Financieras que resultaron contrapartes en cada una de las operaciones.

En respuesta a ello, cabe citar un caso llevado ante la Comisión Arbitral, "BBVA Banco Francés S.A. C/Provincia de Buenos Aires", en la cual mediante la Res. N° 43/2014 se sostuvo respecto de los ingresos por operaciones entre entidades financieras, que: *"En el caso, los intereses ganados se originan por la colocación de fondos que, salvo prueba en contrario, provienen de la entidad financiera en su conjunto, es decir, tanto de la sede central como de sus 60 sucursales o filiales habilitadas, y no del lugar donde se ha efectuado la concertación o registración de las operaciones. Se considera que si es posible contar con la información para atribuir con certeza los resultados de estos conceptos, los mismos deberían ser atribuidos a las jurisdicciones conforme a lo previsto en el C. M., pero ocurre que en el caso no se han suministrado los elementos necesarios para ello. Consecuentemente, si no se cuenta con elementos como para realizar una atribución con certeza, se debe adoptar un parámetro lo suficientemente representativo, que responda lo más cercano a la realidad para realizar la misma, observándose que la jurisdicción utiliza una presunción conforme a las facultades que su legislación le permite, por lo que no se hace lugar a la pretensión de la entidad recurrente"*.

Del mismo modo debe resolverse respecto a los ingresos vinculados a Fideicomisos Financieros, donde también el fundamento de la quejosa respecto de la atribución de ingresos, ha sido el lugar donde se concertaron, concretaron y llevaron a cabo las operaciones -CABA- sin demostrar de que se trataban de ingresos exclusivos de dicha jurisdicción. Con igual sentido se expresó la Comisión Arbitral en la Res. N° 43 citada: *"el caso de estas cuentas, ante el requerimiento de la jurisdicción, la recurrente no ha probado fehacientemente que sus resultados deban ser atribuidos exclusivamente a la jurisdicción donde se encuentra la casa central. El argumento de la entidad, que ello es así por haber sido allí donde se verifica el lugar de constitución, funcionamiento y radicación tanto de la sede central del Banco como de los fideicomisos financieros emisores de los certificados de participación, no es sustentable puesto que las operaciones relacionadas con estas actividad pueden trascender la mera ubicación geográfica de dichas casas"* (el subrayado me pertenece).

Idéntica conclusión se arriba en lo que tiene que ver con la postura del contribuyente de asignar todos los ingresos vinculados "Comisiones" y "Otras utilidades Diversas" (sobrantes los ingresos de caja), exclusivamente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, bajo el único argumento de que los ingresos percibidos por la Entidad Financiera por distintos servicios prestados, se contabilizan en la Casa Central, radicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Dicha acción -a diferencia de la concertación- no puede constituirse en un parámetro válido para la atribución de ingresos ya que se relaciona con cuestiones organizacionales y contables de la

entidad como empresa.

Vale remarcar que dicho Organismo Interjurisdiccional ha confirmado, en la Resolución N° 61/2014, el criterio del Fisco local en los siguientes términos: *"El accionante señala que estos ingresos son comisiones que el banco cobra como agente institorio, cuya gestión, contratación y administración se ha desarrollado en la Ciudad de Buenos Aires, por lo que la atribución jurisdiccional debe ser realizada a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por el hecho que en esta jurisdicción se ha desplegado la actividad necesaria para hacer posible el ingreso. La jurisdicción indica que el contribuyente no ha proporcionado la totalidad de la documentación requerida. No obstante ello, alega que claramente se advierte que se trata de cuentas/subcuentas en las que **se contabilizan resultados generados por el desarrollo de la actividad en todas las jurisdicciones donde el Banco tiene filiales o casas habilitadas**. Es por ello que la fiscalización interviniente los ha redistribuido entre ellas, utilizando para ello un parámetro de atribución elaborado en base a elementos ciertos -esto es, las propias asignaciones realizadas por el BKB-. Consecuente con ello, si no existe certeza en la atribución territorial de los resultados de estas cuentas, es procedente la aplicación de una metodología de presunciones que sea lo más aproximada posible a la realidad. Esta Comisión entiende correcto que la atribución de los ingresos por una determinada prestación de servicios, como es una retribución mediante la percepción de comisiones, tiene que efectuarse a la jurisdicción donde tal prestación tiene lugar, sin embargo, en las presentes actuaciones no se aportan elementos que permitan conocer esta imputación. Por lo expresado no procede hacer lugar a lo vinculado con este agravio".* (el resaltado me pertenece).

Igual resultado merecen las operaciones de "Comercio Exterior" (comisiones cobradas por el Banco a sus asociados por operaciones de comercio exterior); así como para los *"egresos relacionados con líneas de crédito recibidas del Banco interamericano de Desarrollo y del Banco de inversión para el Comercio Exterior"*, ya que el argumento de la Entidad Financiera es siempre similar, parte del mismo razonamiento, tiene como común denominador la asignación exclusiva de ingresos a la Ciudad de Buenos Aires por ser el lugar de concertación, concretadas y tomadas de las operaciones, por lo que considero ajustado a derecho la decisión del Fisco Provincial de redistribuir entre todas las jurisdicciones intervinientes dichas cuentas.

Por último, respecto de la prueba, la parte no ha ofrecido prueba apta y conducente, limitándose a requerir mediante una pericial una nueva determinación. En definitiva no ha acreditado circunstancia alguna ni acompañado documental, tendiente a demostrar y fundar la atribución de ingresos y egresos a la jurisdicción (C.A.B.A.) que pretende, por encima de los claros antecedentes de jurisprudencia

administrativa expuestos.

Por todo lo expuesto, se confirma el ajuste realizado, lo que así declaro (En igual sentido, en autos “BANCO PIANO S.A.”, Sentencia del 3 de agosto de 2021, Registro N° 2324 de la Sala I).

3) En lo atinente a la sanción aplicada, consistente en una multa equivalente al 10% del impuesto dejado de ingresar (artículo 7° del acto apelado), anticipo que la misma deberá ser revocada, bajo el argumento que expongo seguidamente.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 61 del Código Fiscal, este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible radica en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en su omisión de pago. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándole al contribuyente la demostración de un error excusable de hecho o de derecho. En este orden, el examen de la conducta típica debe complementarse, a fin de analizar la procedencia de la punición, con lo dispuesto en el párrafo tercero de la norma (*“no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho....”*).

Y si bien para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado y, además, invocado en forma no genérica, la excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial aplicables al caso que se analiza. Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado. Así, el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291).

En el caso, puede apreciarse en definitiva que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, el contribuyente no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, evidenciándose esa oscuridad esencial, decisiva e inculpable, aspectos que se acreditan en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del contribuyente a quien se le atribuye la infracción (Fallos: 319:1524).

4) Finalmente, corresponde adoptar una decisión sobre la viabilidad de hacer efectiva la pretensión fiscal, en relación al pago del gravamen e intereses respecto de las personas humanas a que se refiere el artículo 9° de la Disposición en crisis, las cuales se presentan argumentando como única discrepancia, el eventual carácter subsidiario que no se le reconoce a la extensión de responsabilidad que les endilga el Organismo.

Sobre el particular, merece acentuarse que bajo las normas del Código Fiscal provincial, dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste (artículos 21 y 24 del Código Fiscal). Sin embargo, a la luz de recientes precedentes de la Suprema Corte de Justicia (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021, entre otros), el planteo de los apelantes debe tener acogida.

Y si bien luego de tres intimaciones de pago a la entidad de autos (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la empresa, podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos, lo que así declaro (conforme artículo 92 inc b) del Código Fiscal).

5) Por lo demás, en cuanto a la invocación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral que efectúa la parte accionante, entiendo que la misma deviene extemporánea por prematura, en la medida que la eventual aplicación del mecanismo compensatorio que dicho instrumento contempla sólo resultará viable - básicamente- si prospera la pretensión fiscal y a partir de adquirir firmeza la misma.

Finalmente, teniendo presente la reserva del caso federal para la etapa procesal oportuna, resuelvo que los recursos deben ser desestimados en su totalidad. Así Voto.

POR ELLO VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 719/732, por el Dr. Enrique Daniel Jorge Carrica, en representación de la firma “BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO”, escrito al cual adhieren sucesivamente, por su propio derecho y con el patrocinio letrado del citado profesional, los Sres. Carlos Salomón Heller, Ricardo Sapei, Horacio Giura, Melchor Cortés, Basilio Miguel Chalak, Raúl Guelman, Carlos Louzan y Nelson Cativiela (fs. 751, 753, 755, 757, 759, 761, 763 y 765), contra la

Disposición Delegada N° 3110, dictada con fecha 19 de septiembre de 2013, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto la multa por Omisión dispuesta en el artículo 7º de la Disposición impugnada. **3º)** Confirmar en lo demás el acto apelado, debiéndose postergar la intimación de pago a los responsables solidarios al vencimiento del plazo que oportunamente se otorgue para ello a la entidad contribuyente. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.

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 N° 3110, dictada con fecha 19 de septiembre de 2013, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

De manera preliminar, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éste, advierto que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante el recurso en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir las disposiciones apeladas ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva la sanción aplicada por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo in limine del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Luego, frente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2008, comparto los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor, remitiendo a los argumentos plasmados 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).

Sentado ello, respecto a los agravios de fondo planteados, referidos a la asignación de ingresos y egresos en el cálculo de la sumatoria que se refiere el artículo 8º del Convenio Multilateral coincido con la propuesta resolutive del Vocal preopinante, lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, debo por último analizar los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021).

En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N°4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”. En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en

oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación.

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorío” –órgano de administración–, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional).

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que *“...si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 ‘a’ Const. provincial) ‘no puede atar al magistrado’, como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe ‘siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma’, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable”* (in re “A., C. A.”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo

sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.

Voto de la Dra Irma Gladys Nancufl: Que, en virtud de los fundamentos expuestos por el señor Vocal preopinante, Dr Ángel Carlos Carballal, adhiero, dejando así expresado mi voto.-

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 719/732, por el Dr. Enrique Daniel Jorge Carrica, en representación de la firma “BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO”, escrito al cual adhieren sucesivamente, por su propio derecho y con el patrocinio letrado del citado profesional, los Sres. Carlos Salomón Heller, Ricardo Sapei, Horacio Giura, Melchor Cortés, Basilio Miguel Chalak, Raúl Guelman, Carlos Louzan y Nelson Cativiela (fs. 751, 753, 755, 757, 759, 761, 763 y 765), contra la Disposición Delegada N° 3110, dictada con fecha 19 de septiembre de 2013, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la multa por Omisión dispuesta en el artículo 7° de la Disposición impugnada. 3º) Confirmar en lo demás el acto apelado, debiéndose postergar la intimación de pago a los responsables solidarios al vencimiento del plazo que oportunamente se otorgue para ello a la entidad contribuyente. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-375327/11 "BANCO CREDICOOP COOP LTDO"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2024-08456382-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3464 .-