



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte nro 2360-0223245/2015 -- "BANCO SANTANDER RIO S.A.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0223245 año 2015, caratulado "BANCO SANTANDER RIO S.A.".

Y RESULTANDO: A fojas 765/839, el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 8205, de fecha 16 de noviembre de 2018, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "BANCO SANTANDER RIO S.A." (C.U.I.T. 30-50000845-4), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral (901-912200-1), en relación al período fiscal 2012, por el ejercicio de la actividad de "Servicios de la Banca Minorista" (Código NAIIB 652130).

En su artículo 5º, establece que las diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el Impuesto citado, ascienden a la suma de Pesos veintinueve millones setenta y tres mil doscientos sesenta con 90/100 (\$ 29.073.260,90), 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 6º aplica una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción por Omisión prevista y penada por el artículo 61º primer párrafo del citado Código.

Por el artículo 8º, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 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

por la multa aplicada, los Sres. José Luis Enrique CRISTOFANI en su carácter de Presidente; Guillermo Rubén TEMPESTA en su carácter de Vicepresidente; así como los Sres. Norberto Oscar RODRIGUEZ, Alberto Remigio ABAD, Carlos Alberto GINDRE, Víctor Gonzalo BARALLAT LOPEZ, Oscar Enrique VON CHRISMAR, Fernando Omar DE ILLANA y Alberto PIEDRAFITA, todos miembros titulares del directorio social.

A fojas 844/874 se presenta el Dr. Juan Martín Jovanovich, en carácter de apoderado de la firma BANCO SANTANDER RIO S.A., y como gestor procesal de los Sres. Luis Enrique Cristofani, Guillermo Rubén Tempesta, Norberto Oscar Rodríguez, Alberto Remigio Abad, Carlos Alberto Gindre, Víctor Gonzalo Barallat López, Oscar Enrique Von Chrismar, Fernando Omar de Illana y Alberto Piedrafita; e interpone recurso de apelación conforme lo dispuesto por el artículo 115 inciso b) del Código Fiscal.

A fojas 966, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del mencionado Código. A fojas 968 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, por lo que queda radicada en la Sala II.

Mediante alcances agregados a fs. 970, 972, 974, 976, 978, 980, 982, 984 y 986, lucen agregadas las ratificaciones de la gestión realizada por el profesional actuante (artículo 48 del C.P.C.C.B.A.).

A fojas 991, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corre traslado a la Representación Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 984/1018 obra agregado el escrito de réplica.

Por último, a fojas 1022 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr. Ángel Carlos Carballal, en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y con el Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo, se provee la prueba ofrecida, teniendo por agregada la documental y rechazando la pericial e informativa ofrecidas por innecesarias para la resolución de la causa. Por último, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que se encuentra consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- La parte recurrente comienza su relato haciendo un análisis

de los antecedentes y hechos de la causa.

Opone luego la prescripción de las facultades del Fisco para reclamar la deuda incluida en la Disposición de marras, por haber operado el plazo quinquenal establecido en el Código Civil. Impugna el hecho de que la Provincia de Buenos Aires pretenda, violentando principios de la Carta Magna, fijar regulaciones respecto de materias que se encuentran fuera de su alcance. Cita jurisprudencia de los más altos Tribunales de la Provincia y de la Nación.

En otro punto, solicita que se tenga en cuenta el actuar arbitrario de ARBA, limitando el derecho de defensa, para declarar la nulidad de los actos del procedimiento.

Expresa a su vez que se ha vulnerado el principio de territorialidad del Impuesto, asegurando que la Agencia de recaudación, al modificar la distribución efectuada en el Convenio Multilateral por la firma, atribuye para sí ingresos correspondientes a otras jurisdicciones. Expone que en general se trata de operaciones finiquitadas en forma centralizada por la Entidad en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Enumera en este marco las razones por las que considera improcedentes los ajustes practicados con respecto a las distintas cuentas y subcuentas incluidas en el cálculo de la sumatoria del artículo 8° del CM, alterando los resultados a los que llegara la contribuyente por excluir de la misma a CABA. Así, particulariza los fundamentos por los que a su entender no corresponde el ajuste en las cuentas vinculadas a Comisiones por servicio de transporte de efectivo a clientes por la empresa contratada Brinks SA (cuyo ingreso se asigna a la jurisdicción donde se encuentra la cuenta del cliente que solicita el servicio); Intereses por créditos prendarios (seguros de vida y punitivos), ingresos distribuidos según radicación de los bienes; depósitos a plazo fijo, exclusivos para el sector corporativo, actividad solo ejercida en el ámbito de CABA; Intereses por préstamos en moneda extranjera para la financiación de exportaciones; Intereses por otras obligaciones por intermediación financiera (obligaciones negociables y Programa de Financiamiento Bicentenario); Resultados de inversiones realizadas por la Entidad (Títulos, Letras, Bonos, Fideicomisos) o inversiones (préstamos); Ingresos provenientes de Títulos Públicos y Obligaciones Negociables exentas por Código Fiscal.

Luego enumeran las cuentas consideradas computables por el contribuyente y excluidas de la sumatoria del artículo 8° del Convenio Multilateral y las cuentas consideradas no gravadas por el contribuyente y que forman parte del monto imponible por la fiscalización.

En otro punto de expresión de agravios refieren a la improcedencia de los intereses admitiendo que la Firma tuvo justificadas razones para creer que abonó

debidamente el gravamen. Alega error excusable y cita jurisprudencia.

En cuanto a la multa impuesta sostienen que no se verifica el elemento objetivo exigido por el tipo infraccional, en tanto al no existir omisión de impuestos, es decir incumplimiento de pago del tributo por parte del Banco, no corresponde la aplicación de ninguna sanción. Cita Jurisprudencia.

Consideran improcedente la responsabilidad solidaria endilgada en el artículo 8° de la Disposición que apelan, por la sola condición de resultar integrantes de un órgano social. Refutan que no es posible discernir qué circunstancias han sido consideradas por la ARBA al establecer la solidaridad que se cuestiona. Citan doctrina y jurisprudencia. Hacen mención a los artículos 59, 157, 158 y 274 de la Ley de Sociedades 19.550, y resaltan que la responsabilidad solidaria no es objetiva, no puede imponerse por el hecho de haber sido Presidente, Vicepresidente, Director o representante de una entidad.

Finalmente consideran que existe una fractura sustantiva del Derecho, que las leyes nacionales de fondo resultan de aplicación preferente al Código Fiscal.

Ofrecen prueba documental, pericial contable e informativa. Hacen reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido, y alterando el orden de tratamiento de los agravios opuestos comienza con el planteo de nulidad, adelantando su improcedencia, ante la evidencia de haberse respetado el debido proceso, considera que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión a las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidad por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en el interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. Cita jurisprudencia.

Advierte que en sus considerandos se expusieron las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que llevaron a su dictado, para concluir en la existencia de diferencias a favor del Fisco.

Luego refiere a los diversos planteos de inconstitucionalidad efectuados, dejando sentado que es una cuestión vedada a la instancia revisora conforme artículo 12 del Código de la materia.

Respecto al planteo de prescripción opuesto, destaca 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). Cita Jurisprudencia.

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaraciones juradas e ingreso del gravamen. Cita frondosa jurisprudencia.

En el caso particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2012, comenzó a correr el 1° de enero de 2014, por lo que en forma previa a su expiración, el 1° de enero de 2019 y con la notificación de la Disposición Delegada ahora apelada en noviembre de 2018, 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 el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia.

Por lo expuesto, considera se encuentra plenamente vigente las facultades de la Autoridad de Aplicación, rechazando la prescripción opuesta. Luego, abordando los agravios de fondo relativos a la aplicación del Convenio Multilateral, hace un análisis del plexo normativo aplicable y de jurisprudencia, citando diversos antecedentes de los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral y de este Tribunal, en apoyo de la postura fiscal.

Considera, en torno a las Cuentas involucradas en el acto en crisis que, ante la ausencia de elementos proporcionados por el contribuyente, respecto a la precisión de las jurisdicciones donde provienen los ingresos, se las ha imputado a aquellas donde el banco posee casas o filiales habilitadas. Realiza un pormenorizado repaso de lo actuado y la postura fiscal en relación a cada una de las cuentas y subcuentas objeto de ajuste.

En referencia a la improcedencia de la aplicación de intereses, sostiene que constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de los que se vio privado el Fisco ante la comprobada falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación es automática y no requiere prueba de culpabilidad. Por lo tanto, indica

que, comprobado el incumplimiento, corresponde su cómputo hasta el momento del efectivo pago. Cita art. 886 del Código Civil y Comercial y jurisprudencia.

En lo que refiere al error excusable entiende que dicha eximente se encuentra previsto en el art. 61 del Código de rito, que describe la infracción de omisión, con lo cual no resulta aplicable a la imposición de intereses.

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, pone de resalto que, en base a las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal 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. Asimismo señala que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es 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 concluye 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 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, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

Agrega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, conforme artículo 24 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.

Finalmente, y en forma específica respecto del Fallo “Raso” sostiene que, la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad.

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

III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 8205/2018 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) Que en primer lugar me pronunciaré en relación a la nulidad pregonada del acto recurrido, en tanto de proceder el mismo, devendrá abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones traídas.

Ante todo, "...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. De 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. Del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)..." (S.C.B.A., en la Causa B 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Coincidentemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros). Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

En el contexto descripto, realmente no puede observarse el perjuicio que se alega, más allá de la clara desconformidad expuesta sobre la postura fiscal. Tal extremo, sin embargo, no hace a la validez del acto sino a la justicia de la decisión, extremo a ser resuelto en la instancia de apelación en trámite, mas no en el marco de una

nulidad.

Paralelamente, a priori descarto que el derecho de defensa del accionante haya sufrido mella alguna, ya que en esta Instancia se ha dado oportunidad en producir la prueba conducente a criterio de esta instrucción a los efectos de resolver la presente causa.

Que, en la labor creadora de la justa solución del caso, el estudio de las actuaciones administrativas, permite comprender cómo ha ido conformándose la convicción del juez administrativo, teniendo por norte la búsqueda de la verdad material y objetiva hasta arribar al dictado del acto que contiene la declaración unilateral de voluntad de la Autoridad Fiscal, hoy acto administrativo en crisis.

Ante ello, es menester ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten a su entender inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial de aplicación supletoria al Código que rige esta materia.

Paralelamente, tal como recordé en autos "INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F", Sentencia del 23/11/2017, Registro 2098 de la Sala I: *"...En efecto,...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de la prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en todo el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito..."* (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE)')...".

De allí entonces, considero que la nulidad invocada no debe prosperar, lo que así voto.

2) Seguidamente impera atender el planteo prescriptivo invocado. Así pues, la parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), 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 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 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 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 N° 2117 del 29/12/2017; N° 2142 del 14/08/2018; N° 2145 del 13/09/2018; N° 2171 del 26/03/2019; N° 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 más recientemente 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 distinta, 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).

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 (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).

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).

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 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 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 2012 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación 28 de junio de 2013 (Resolución General C.A.C.M. N° 7/2012); comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 28 de junio de 2018.

Sin embargo, según constancias de fs. 278/279, con fecha 30 de junio de 2016 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 2541 del Nuevo Código Civil y Comercial (ya vigente, 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 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 3 años de prescripción, el 30/06/2016 se suspende hasta el 30/12/2016, retomando el cómputo pertinente, el que produce su definitivo vencimiento el día 28 de diciembre de 2018.

Como vemos, previo a ello y en término útil, se produce la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, mediante la notificación del acto ahora apelado (diligencia operada entre el 23 y el 26 de noviembre de 2018 según constancias de

fs. 842/843) y la posterior presentación del recurso en tratamiento, el día 14 de diciembre de 2018, según surge de fs. 844.

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 el supuesto de dispensa previsto por el artículo 2550 del 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...”*).

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 2012, no puede prosperar; lo que así Voto.

Distinta es la situación con respecto a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar y hacer efectiva la multa establecida en el artículo 6° de la Disposición recurrida. Es preciso recordar que el curso de la prescripción nació el 1° de enero de 2013 quedando fenecido el 1° de enero de 2018, no verificándose en tiempo útil causal alguna de suspensión o interrupción, lo que así también Voto.

En este contexto, entiendo inoficioso analizar la cuestión a la luz de la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”), donde interpreta que resultan aplicables en la especie las normas del Código Penal.

3) En cuanto a los agravios de fondo vinculados al ajuste contenido en la determinación de oficio efectivizada, corresponde comenzar por recordar el texto de la norma principal involucrada en la Litis que se plantea, esto es, el artículo 8° del Convenio Multilateral: *“En los casos de contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de Entidades Financieras, cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda 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 por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país. Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en las que las entidades no tuvieran casas o filiales habilitadas, los que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiere tenido lugar”*.

A primera vista, no pareciera que el contenido de la manda transcripta deba generar conflictos interpretativos, recordando que es inveterada jurisprudencia de nuestros Altos Tribunales que la primera fuente de interpretación de la leyes su letra y que las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria. Asimismo, cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros).

Bajo el prisma de estas asentadas pautas hermenéuticas considero necesario no incurrir en una distinción no prevista por el legislador, tarea vedada al intérprete pues, según conocido adagio, ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus (Fallos: 331:2453).

En el contexto descripto, surge de ese primer análisis que el artículo 8° conforma un cálculo especial que suma los 3 conceptos descriptos (positivos y negativos) dejando en claro que no pueden producirse resultados negativos, como sería el supuesto para jurisdicciones netamente tomadoras de fondos y con escasa concesión de créditos.

Paralelamente, contempla la asignación de la totalidad del ingreso a la jurisdicción de realización de la operación, solo en los casos de ausencia de filiales o sucursales habilitadas en otras. Así, queda asegurada la asignación en función del lugar de utilización económica de los fondos (conforme Resolución de la CA N° 17/2004 "BBVA Banco Francés SA" y Resolución CA N° 20/2004 "Banco Río de la Plata SA").

Más cerca del período fiscal involucrado en autos, sostuvo la Comisión Arbitral: *"...Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión considera que los ingresos a distribuir son los originados, motivados u ocasionados por el ejercicio de una actividad interjurisdiccional, es decir, son aquéllos que tienen una relación directa con la actividad que se desarrolla en la Provincia, sin importar el lugar de solicitud del préstamo, acuerdo, contratación o pago del servicio, solución que se compadece con el principio de la realidad económica del artículo 27 del Convenio Multilateral. Que no es atendible el argumento de asignar los ingresos a la jurisdicción donde se realice el pago del préstamo, sea mediante un descuento sobre la coparticipación federal o sea porque los fondos son acreditados en una cuenta que la entidad financiera posee en el Banco Central, ya que ello es producto de una autorización otorgada por el tomador de los préstamos, lo que significa que el origen del pago nace en la jurisdicción provincial mediante la autorización citada, situación conocida por la contribuyente. Que las Resoluciones Generales Nos. 11 y 12 invocadas por el Banco Santander, no dicen que la entidad deba atribuir los ingresos originados en préstamos al Gobierno de Catamarca, a una jurisdicción distinta; las mismas sólo*

indican, en relación a situaciones abstractas, que los ingresos deben atribuirse de una determinada manera, pero no establecen su asignación entre jurisdicciones. Que resulta razonable el criterio sostenido por el Fisco de la Provincia de Catamarca, al ajustar los ingresos de su jurisdicción conforme a los intereses ganados por el Banco Santander Río S.A., porque de esa jurisdicción provienen y, además, porque debe prevalecer la realidad de los hechos y actos efectivamente producidos, por encima de toda consideración. Resultan aplicables al caso los antecedentes mencionados por la Provincia de Catamarca: Resoluciones (CA) 20/2004 y 17/2004, ratificadas por sus similares (CP) 24/2004 y 25/2004...". (Resolución CA 7/2010 "Banco Santander Río SA c/Catamarca", confirmada por la Comisión Plenaria, mediante Resolución N° 29/2010).

Expuesto lo anterior, debe agregarse que el artículo 27 de la Resolución General de la Comisión Arbitral N° 2/2010 (vigente para el período fiscal ajustado en autos), "reglamenta" con carácter general el mencionado artículo 8°, estableciendo especificaciones sobre los conceptos que integran la "sumatoria", excluyendo determinados ingresos a cuyo respecto rigen determinadas disposiciones especiales del BCRA (ello en pos

de evitar distorsiones perjudiciales para las jurisdicciones del interior y en beneficio exclusivo de la CABA, lugar donde se ubica el mencionado Banco Central) excluyendo factores externos en favor de analizar la verdadera actividad propia de las Entidades Financieras.

Por su parte, es claro además que el mencionado artículo 8° refiere a "ingresos" en sentido absolutos, sin discriminar exentos o desgravados (obligaciones negociables, títulos públicos, venta de bienes de uso, etc) para determinar lo que corresponde asignar a cada jurisdicción, permitiendo solo las exclusiones que para ello regula el citado artículo 27 de la reglamentación.

Y así las cosas, podemos observar que todos los rubros apuntados por la apelante, pretendiendo un tratamiento distinto al otorgado por la fiscalización en los presentes actuados, han sido tratados y confirmados en relación a la postura fiscal aquí expuesta (Resoluciones de la Comisión Plenaria N° 3/2010, 19/2010, 3/2011, 4/2011, 5/2011, entre muchas otras, algunas de ellas relacionadas, incluso, a la firma de marras).

Paralelamente y siguiendo todos esos precedentes de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral, este Cuerpo se ha pronunciado en numerosas oportunidades confirmando el criterio fiscal ("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; "Banco Finansur SA", del 12/12/2023, Reg. 3435; "Nuevo Banco Suquía S.A", del

20/09/2024, Reg. N° 3551; “Banco Credicoop Coop. Ltda.”, del 12/03/2024, Reg. 3464 y del 13/08/2024, Reg. N° 3525; “Banco Itau Argentina SA”, del 08/04/2025, Reg. 3642, todos de esta Sala II, entre muchos otros).

Por lo expuesto, coincidiendo en lo pertinente con el análisis efectuado por la Representación Fiscal en su alegato de fs. 994/1018, a cuyo contenido remito en honor a la brevedad, corresponde el rechazo de los agravios traídos contra el ajuste de marras, lo que así declaro.

4) En cuanto a los intereses aplicados se advierte que el Código Fiscal ha establecido los resarcitorios en su artículo 96, que establece: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual...”*. Sobre este tema debe recordarse que los accesorios mencionados constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. En consonancia a ello, este Cuerpo tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de accesorio. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente.

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA c. DGI” (sentencia del 01/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de éstos con sustento en las normas del Cód. Civil queda circunscripta a casos en los cuales existan circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente consideradas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas,

con lo cual se descarta la necesidad del elemento culpa para su imposición.

Debe precisarse que los accesorios en cuestión trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares, sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que “el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que —por otra parte— no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda” (Fallos: 308:283).

En virtud de lo expuesto, deben confirmarse los intereses de ley, lo que así se declara.

5) En cuanto a la solidaridad endilgada a los miembros del órgano social encargado de la administración de la misma por mandato legal y convencional, tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de esta Sala (entre muchos otros), corresponde ponderar el fundamento estrictamente recaudatorio de este instituto, vinculado como expresara a quienes asumen la administración de la empresa.

Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales. Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las

voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva).

Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales). No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Esa función de administración de los bienes del contribuyente durante el período determinado en autos, no ha sido discutida por la parte apelante y se encuentra acreditada con toda la documentación societaria agregada en autos (Estatutos y actas de asamblea y directorio de fs. 18/30 y 181/199). Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...*Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes*”.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. José Luis Enrique CRISTOFANI en su carácter de Presidente; Guillermo Rubén TEMPESTA en su carácter de Vicepresidente; así como los Sres. Norberto Oscar RODRIGUEZ, Alberto Remigio ABAD, Carlos Alberto GINDRE, Víctor Gonzalo BARALLAT LOPEZ, Oscar Enrique VON CHRISMAR, Fernando Omar DE ILLANA y Alberto

PIEDRAFITA, todos miembros titulares del directorio social.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “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), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*). (El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a acatar (a pesar de mi disidencia) esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, en relación a los Sres. Guillermo Rubén Tempesta, Alberto Remigio Abad, Carlos Alberto Gindre, Víctor Gonzalo Barallat López, Oscar Enrique Von Chrismar, Fernando Omar de Illana y Alberto Piedrafita; respecto de quienes no se evidencia intervención alguna en materia tributaria social, ello en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Sustancialmente distinta es la solución respecto de los Sres. José Luis Enrique CRISTOFANI y Norberto Oscar RODRIGUEZ, quienes suscriben los Estados Contables de la Entidad al 31.12.2012 (fojas 40/85), conteniendo detalle de activos y pasivos tributarios en general (fs. 49 y 81 vta.), incluido el impuesto de autos (fs. 49 vta. y 81), dando cuenta en consecuencia, de su participación activa en la administración impositiva social.

Paralelamente, el Sr. Cristofani interviene en el otorgamiento de Poder Especial al Sr. Alberto Rodríguez (vide fs. 31/38), quien rubrica y presenta en ese carácter las

declaraciones juradas de la firma en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (vide fs. 113/148).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar a su respecto la atribuida en autos a los Sres. José Luis Enrique CRISTOFANI y Norberto Oscar RODRIGUEZ.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de autos (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la empresa, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro. En ese sentido dejo expresado mi voto.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 844/874, por el Dr. Juan Martín Jovanovich, en representación de la firma BANCO SANTANDER RIO S.A., y de los Sres. Luis Enrique Cristofani, Guillermo Rubén Tempesta, Norberto Oscar Rodríguez, Alberto Remigio Abad, Carlos Alberto Gindre, Víctor Gonzalo Barallat López, Oscar Enrique Von Chrismar, Fernando Omar de Illana y Alberto Piedrafita, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8205, dictada el 16 de noviembre de 2018 por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Revocar por prescripción la multa dispuesta por el artículo 6º del acto apelado. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 8º, sobre los Sres. Guillermo Rubén Tempesta, Alberto Remigio Abad, Carlos Alberto Gindre, Víctor Gonzalo Barallat López, Oscar Enrique Von Chrismar, Fernando Omar de Illana y Alberto Piedrafita. 4º) Confirmar en lo demás el acto apelado en todo lo que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase al Organismo de origen.

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° 8205, de fecha 16 de noviembre de 2018, por el departamento de relatoría ii de la agencia de recaudación de la provincia de buenos aires, se ajusta a derecho.

En primer lugar, y frente al planteo de nulidad, coincido con el Vocal Instructor en su rechazo, lo que así declaro.

Ahora bien, ante la defensa de prescripción opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2012, 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).

En igual sentido, en lo concerniente a las multas aplicadas, por razones de brevedad, remito a las consideraciones expuestas in re “Frigorífico Villa de Mayo” (Sentencia de Sala II, de fecha 12 de abril de 2023, Registro N°3317), y en armonía con dicho antecedente, confirmo que, se verifica la prescripción de las facultades del Fisco para establecer y exigir el pago de las sanciones.

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 8° del Convenio Multilateral y la aplicación de intereses, coincido con la propuesta resolutive del Vocal preopinante, lo que así declaro.

En lo tocante a 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

Nº4425), 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 “directorio” –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.

POR ELLO VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 844/874, por el Dr. Juan Martín Jovanovich, en representación del BANCO SANTANDER RIO S.A., y de los Sres. Luis Enrique Cristofani, Guillermo Rubén Tempesta, Norberto Oscar Rodríguez, Alberto Remigio Abad, Carlos Alberto Gindre, Víctor Gonzalo Barallat López, Oscar Enrique Von Chrismar, Fernando Omar de Illana y Alberto Piedrafita, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 8205, dictada el 16 de noviembre de 2018 por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión, dispuesta en el artículo 6º de la

disposición en crisis. **3º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria declarada en el artículo 8º del acto apelado. **4º)** Confirmar en lo demás la Disposición recurrida en todo lo que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase al Organismo de origen.

Voto del Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio según las exigencias de ley, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la prescripción y la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas cuestión, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto.

POR ELLO VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 844/874, por el Dr. Juan Martín Jovanovich, en representación del BANCO SANTANDER RIO S.A., y de los Sres. Luis Enrique Cristofani, Guillermo Rubén Tempesta, Norberto Oscar Rodríguez, Alberto Remigio Abad, Carlos Alberto Gindre, Víctor Gonzalo Barallat López, Oscar Enrique Von Chrismar, Fernando Omar de Illana y Alberto Piedrafita, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8205, dictada el 16 de noviembre de 2018 por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión, dispuesta en el artículo 6º de la disposición en crisis. **3º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria declarada en el artículo 8º del acto apelado. **4º)** Confirmar en lo demás la Disposición recurrida en todo lo que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase al Organismo de origen.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 844/874, por el Dr. Juan Martín Jovanovich, en representación del BANCO SANTANDER RIO S.A., y de los Sres. Luis Enrique Cristofani, Guillermo Rubén Tempesta, Norberto Oscar Rodríguez, Alberto Remigio Abad, Carlos Alberto Gindre, Víctor Gonzalo Barallat López, Oscar Enrique Von Chrismar, Fernando Omar de Illana y Alberto Piedrafita, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8205, dictada el 16 de noviembre de 2018 por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la

prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión, dispuesta en el artículo 6º de la disposición en crisis. **3º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria declarada en el artículo 8º del acto apelado. **4º)** Confirmar en lo demás la Disposición recurrida en todo lo que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase al Organismo de origen.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-223245/15 "BANCO SANTANDER RIO S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33163561-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° 3774.-