



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: “BANCO PIANO S.A.” - 2360-0104381/14

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0104381, año 2014, caratulado “BANCO PIANO S.A.”

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 788/799, por la Sra. Marta Raquel Aprea en su carácter de Apoderada de la firma “BANCO PIANO S.A.”, al cual adhieren a fs. 818/825, por derecho propio, los Sres. Ricardo Fernando Lozano, Arturo Luis Piano, Juan José Piano y Alfredo Victorino Piano, todos ellos bajo el patrocinio letrado del Dr. Enrique Daniel Carrica, y contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3892, dictada con fecha 30 de noviembre de 2017, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 746/785, se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe (C.U.I.T. 30-56915176-3), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2011, 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 cuatro millones doscientos cuarenta y dos mil quinientos catorce con noventa centavos (\$ 4.242.514,90), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias). Asimismo, por artículo 6°, se determinan saldos a favor del contribuyente correspondientes a la posición 05/2011, por la suma de Pesos un millón trescientos sesenta y siete mil cuarenta y dos con sesenta centavos (\$1.367.042,60).

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 citado Código. Por último, mediante su artículo 9°, se 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. Alfredo Victorino Piano, Juan José Piano, Arturo Luis Piano y Ricardo Fernando Lozano, ello de conformidad a lo normado por los artículos 21, inc. 2), 24 y 63 del mismo plexo legal.

A fs. 832 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), adjudicándose la causa para su instrucción (fs. 834) a la Vocalía de 9na. Nominación de la Sala III, impulsándose el trámite de las actuaciones.

Que, a fs. 846, cumplidos los requisitos legales, se ordena dar traslado a la Representación Fiscal, para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones (art. 122 del Código Fiscal), formulando su contestación a fs. 849/865, mediante el alegato de estilo.-

A fs. 868, y de conformidad a lo establecido mediante el Acuerdo Extraordinario Nro 88/18, se hace saber que la Instrucción de la Causa queda a cargo de la Vocalía de 8va. Nominación de la misma Sala III.

Finalmente mediante providencia de fs. 871, se hace saber que la Vocalía de 8va. Nominación quedó a cargo del Dr. Ángel Carballal (conf. Ac. Ext. 100/22) y que la Sala ha quedado definitivamente integrada junto con el Cr. Rodolfo D. Crespi y el Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de conjuez (Conforme Ac. Ord. 65/24). En atención al estado de las actuaciones, se tiene por cumplimentada la prueba documental ofrecida y se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal, t.o. 2011).

A fojas 875, mediante Resolución 4942, la Sala acepta la excusación presentada por el Dr. Jorge S. Matinata (fs. 874) para intervenir en las presentes, habida cuenta la existencia de un posible conflicto de intereses en el marco de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral por representar en su labor diaria la posición de la AGIP – RENTAS -CABA. En orden a ello, se sortea un nuevo conjuez para que intervenga en estos actuados.

A fojas 877, se hace saber que la Sala ha quedado integrada junto al Dr. Angel C. Carballal y el Cr. Rodolfo Crespi, con el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz (Conf. Ac. Ext. 102/22, Ac. Ord. 65/24, Sorteo del 29/07/25 – Acta N.º 27).

Y CONSIDERANDO: I.- Los apelantes comienzan su exposición de agravios

planteando la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos de los periodos comprendidos en el ajuste fiscal, argumentando que es el Código Civil y no el Fiscal el que regula la prescripción de obligaciones tributarias provinciales. Con fundamento en las previsiones del actual Código Civil y Comercial de la Nación, solicitan la aplicación del plazo bienal de prescripción previsto en el art. 2562 inc. c) y, subsidiariamente plantean que, para el caso de considerarse que el impuesto sobre los ingresos brutos es de ejercicio mensual, la acción estaría prescripta al tomarse como referencia el plazo previsto para el vencimiento de pago del último anticipo y si, por contrario, este Cuerpo interpretase que el ejercicio del impuesto de referencia es anual, peticionan la inconstitucionalidad del artículo 159 del ordenamiento fiscal local, que establece el modo de computar el plazo de la prescripción, violentando la normativa de fondo (CCyC), el cual solamente posibilita a las provincias regular en materia de prescripción sobre "plazos", tal como establece su artículo 2532.

Posteriormente, repudian la pretensión del Fisco de ajustar la base imponible del impuesto por una supuesta incorrección en la asignación de ingresos y gastos, en particular, la distribución de ingresos entre todas las jurisdicciones en las que el Banco tenga sucursales. En primer lugar, reprochan la aplicación en autos de la vigencia de las resoluciones interpretativas de la Comisión Arbitral para la actividad desarrollada, en tanto entienden 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. Niegan por tanto toda entidad a las resoluciones citadas por ARBA en el acto que apelan, anteriores a la Resolución General N° 4/2014 de la Comisión Arbitral (vigente recién a partir del mes de julio de 2014), alegando la ilegalidad de lo actuado.

Ratifican en consecuencia el criterio de autoliquidación de coeficientes, atendiendo el lugar de efectiva ejecución de las operaciones, el que normalmente coincide con el lugar de celebración de los contratos del Banco (CABA).

A continuación, consideran incorrecta la asignación de ingresos y egresos en el cálculo de la sumatoria que se refiere el artículo 8° del Convenio Multilateral, rechazando la exclusión de la misma por parte de la fiscalización, de los Códigos 511.027.003 Primas por Pases activos con el BCRA y 511.085.001 AJ Operaciones OTC MAE BCRA, en el entendimiento que éstos no tienen origen ni vinculación con las normas que regulan la capacidad prestable del Banco y, por consiguiente, deben totalizar dicho monto.

Seguidamente, expresan agravios sobre 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. Entienden 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. Adicionan 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.

Con relación a los resultados relacionados con inversiones y con operaciones con otras entidades financiera, que incluyen los Títulos Públicos, los préstamos garantizados, los valores fiduciarios, los préstamos interfinancieros a entidades financieras y los ajustes por préstamos garantizados con cláusula CER, refieren que fueron distribuidos sobre la base de atribución jurisdiccional que surge de la realización de la operatoria principal en la Casa Central y con las casas centrales de la Entidades financieras de plaza ubicadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En el mismo sentido, aducen respecto de los ingresos por comisiones vinculadas con gestiones de cobranzas, que –según expresan- se materializaron en ésta última jurisdicción citada.

Reiteran en esta instancia la solicitud de compensación de saldos a favor, ello en virtud del principio de correcciones simétricas y solicitan se ordene cautelarmente la suspensión de los efectos de naturaleza ejecutiva del acto administrativo apelado.

Finalmente, se agravian de la multa impuesta. Enfatizan que la firma no ha incurrido en la conducta endilgada, dada la improcedencia de los ajustes efectuados. Aducen que en el presente no se verifica el elemento objetivo exigido por el tipo infraccional. A todo evento, consideran aplicable en autos de la figura de error excusable.

Ofrecen como prueba las presentes actuaciones y formulan reserva del Caso Constitucional y Federal.

Que, a su turno, los apelantes de fojas 818/825, adhieren y ratifican los agravios presentados por la firma, adicionando como agravio que la responsabilidad solidaria prevista en la normativa fiscal de 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 PIANO S.A. como único y efectivo sujeto pasivo de la eventual deuda 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, destaca que los apelantes no han efectuado una crítica concreta y razonada del acto en crisis, incumpliendo las pautas previstas en el artículo 120 del Código Fiscal. Considera una reiteración de la defensa ensayada en el etapa de descargo. Cita antecedente de este Tribunal Fiscal (Visa Argentina S.A.", de fecha 03/03/2011, Sala I).

Seguidamente, ante los diversos planteos de inconstitucionalidad, deja constancia de la expresa prohibición de su declaración en esta instancia, ello conforme a lo previsto en el art. 12 del Código Fiscal.

Con relación a la prescripción solicitada, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial vienen a confirmar la postura del Fisco en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Refiere que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, resultando lógico que regule sobre la temática. Adiciona que ello de manera alguna se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución Nacional, sino que se trata de las facultades ejercidas por la jurisdicción provincial en uso del poder reservado. Con basamento en sentencias emanadas de este Cuerpo y otros Tribunales, sostiene que al ser el Impuesto sobre los Ingresos Brutos una gabela de ejercicio anual, los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse en la Declaración Jurada anual.

En función a ello, considerando aplicables las normas del Código Fiscal en cuanto a plazos, forma de cómputo y causales de suspensión e interrupción, efectúa el cómputo que considera pertinente en el caso y ratifica la vigencia de las acciones del Fisco para determinar las obligaciones fiscales en autos.

Con relación a los saldos a favor determinados en el artículo 6° del acto, esgrime que éstos serán compensados, de corresponder, en la etapa procesal oportuna cuando el acto administrativo adquiriera firmeza. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Abordando los planteos de fondo, aclara que los apelantes se agravian en forma general del tratamiento fiscal asignado a las cuentas 511.027.003 Primas por Pases activos con el BCRA y 511.085.001 AJ Operaciones OTC MAE BCRA, sustentando su queja, en que se trata de ingresos que corresponden a operaciones concertadas, ejecutadas y registradas contablemente en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Sobre la prueba de sus dichos, considera cuanto menos negligente su actividad probatoria.

En contrario, expresa que en base a lo previsto en el art. 8 del convenio Multilateral y la jurisprudencia emanada por los órganos de aplicación de dicho régimen, los resultados deben ser atribuidos a todas las jurisdicciones donde el contribuyente posea casas o filiales habilitadas.

Señala que la labor de la fiscalización y del Juez Administrativo ha sido sustentada en las Resoluciones de la Comisión Arbitral N° 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 N° 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 que deben ser, a su criterio, distribuidos a todas las jurisdicciones en las cuales la entidad posee sucursales. En primer término, considera que las subcuentas 511.027.003 Primas por Pases activos con el BCRA y 511.085.001 AJ Operaciones OTC MAE BCRA, integran el grupo de Cuentas de Regulación Monetaria, motivo por el cual deben ser excluidas en el cálculo del coeficiente a que se refiere el artículo 8 del Convenio Multilateral, ello por aplicación de lo previsto en la Resolución General N° 2/2010 de ese Organismo.

Respecto a los agravios atinentes a los “Resultados que por su naturaleza poseen relación con el nivel de actividad económica desarrollada en cada una de las jurisdicciones en las que la Entidad posee filiales o casas habilitadas”, destaca que los apelantes plantean dicho agravio en torno al tratamiento efectuado a un grupo de cuentas relacionas con operaciones entre entidad financieras, reiterando en esta instancia que atribuyeron los ingresos a la jurisdicción de CABA, en tanto las operaciones se concertaron y concretaron en la misma, circunstancia por la cual reitera el análisis exhaustivo realizado por el juez administrativo en el acto en crisis, señalando que el contribuyente no acreditó que el destino de los fondos obtenidos por la financiación recibida de otras entidades haya sido utilizado exclusivamente en el ámbito de la CABA. Recuerda precedentes de este Cuerpo y de la Comisión Arbitral.

Sostiene que los resultados que obtuvo el contribuyente por otorgar préstamos de otras entidades financieras –intereses activos- se deben imputar a todas las jurisdicciones en las que la entidad tiene casas o filiales habilitadas, debido a que el Banco pudo otorgar el préstamo citado pues contaba con los recursos ociosos que provenían de las distintas filiales. Adiciona que, del mismo modo, los resultados que obtuvo el banco por recibir préstamos de otras entidades financieras –intereses pasivos- se deben imputar a todas las filiales de la entidad, debido a que el banco

necesitó dicha financiación porque atravesó dificultades de liquidez, cuya posición se mide involucrando a todas sus filiales, según Comunicación “A” 3558 del BCRA.

Finalmente, en cuanto a las subcuentas vinculadas con resultados por comisiones y el tratamiento brindado durante la fiscalización al asignar a la Provincia de Buenos Aires la totalidad de los mismos, en contraposición al criterio que se desprendía de los papeles de trabajo, recuerda que fue subsando mediante el dictado del acto administrativo, tal como se explica en los “considerando” que transcribe, señalando que el contribuyente no ha aportado en esta instancia ningún otro documento y/o prueba que permita desvirtuar lo actuado, siendo suya la carga de la prueba. A su vez, frente a los planteos interpuestos sobre la actividad probatoria, resalta que deben acreditarse tanto los hechos positivos como los negativos que fueran propuestos, no existiendo norma legal alguna que libere a los apelantes de tal actividad procesal. En tal sentido, agrega que la regla según la cual “la negativa no debe probarse”, solamente resulta válida ante la negativa o desconocimiento de los hechos afirmados, circunstancia que no se configura en el caso.

Respecto a la sanción impuesta, considera procedente su aplicación. Resalta que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurada la infracción de omisión de tributos, conforme los términos del artículo 61 del Código Fiscal (T.O. 2011), siendo inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor, dado que la figura de trasas está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas. Asimismo, no advierte la concurrencia de la causal exculpatoria en autos, por entender que ello no surge de las constancias de la causa, ni se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma apelante, destacando, a mayor abundamiento, que el contribuyente contaba con el instituto de la Consulta para evacuar el criterio fiscal aplicable. Cita jurisprudencia de la SCBA sobre el “error excusable”

Sobre los cuestionamientos articulados por los responsables solidarios, señala que la Agencia procedió de conformidad a la normativa vigente (arts. 21, 24, 63 y 113 del Código Fiscal) y que no existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense.

Explica que la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad y que la prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, circunstancia que se encuentra ausente en autos. En consecuencia, encontrándose acreditada la calidad de los apelantes como integrantes del órgano societario, solicita se confirme en este punto el acto recurrido.

Finalmente, 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. ANGEL C. CARBALLAL: Delimitada la contienda, procederé a decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 3892/17.

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.

Asimismo, recuerdo que este Cuerpo ha tenido oportunidad de expedirse en un caso análogo al presente (aunque vinculado al período fiscal 2012), mediante Sentencia de fecha 3 de agosto de 2021, Registro 2324 de la Sala I, a cuya lectura remito.

1) En cuanto 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 las normas dispuestas en el Código Fiscal, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia al fallo de la Corte Suprema de Justicia "Filcrosa", y su alcance, conforme 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 cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC), así como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial”, sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, 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 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 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 ... 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...”* (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 (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).

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 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).

Como ha señalado la Corte Suprema de Justicia, "...los anticipos constituyen una

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

Sin embargo, según constancias de fs. 585/592, con fecha 31 de octubre 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 ya vigente Código Civil y Comercial Unificado, conforme 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 (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 cuatro años y cuatro

meses de prescripción, en el mes de octubre 2016 se suspende hasta el mes de abril de 2017, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 29 de diciembre de 2017. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada aquí apelada, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada el día 30 de noviembre de 2017, conforme surge de las constancias de fs. 786/787 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento y sus adhesiones, opuestos en fecha 26 de diciembre de 2017 (vide sellos fechadores de fs. 788, 818, 820, 822 y 824).

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, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la situación prevista en su artículo 2550: *“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 2011, no puede prosperar; lo que así Voto.

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

2) Que, en cuanto al fondo de la cuestión, como surge de la reseña que antecede, la discrepancia entre las partes se centra en dos puntos: **a)** la exclusión que efectúa el Fisco en la sumatoria, a los efectos de la elaboración del coeficiente distributivo, del resultado de las subcuentas 511.027.003.000 y 511.085.001.000; y **b)** la confección del coeficiente de distribución realizado por ARBA de varias cuentas enumeradas que infra detallaré.

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.

a) Del desarrollo argumental expuesto en la pieza recursiva en tratamiento, surge que el contribuyente se agravia de la exclusión que realiza el Fisco de las subcuentas 511.027.003.000 y 511.085.001.000 de la sumatoria a que se refiere el artículo 8º del Convenio Multilateral, alegando que dichas cuentas no tienen vinculación u origen en las disposiciones del Banco Central cuyo objetivo es el de regular la capacidad prestable de las entidades financieras según lo estipulado en el artículo 27, apartado 2, inciso a) de la Resolución General C.A. N° 2/2010, toda vez que ésta última norma reconoce como fuente las Resoluciones Generales 11/81, 13/83 y 29/86, refiriendo todas ellas a conceptos que deben ser excluidos a los fines de la sumatoria. Aclara que se trata de operaciones de pase y a término que pueden concertarse con cualquier entidad financiera en procura de obtener una rentabilidad de tales inversiones.

Si bien, la quejosa no arrima prueba alguna que sustente sus dichos, es claro que la cuestión reviste índole conceptual y requiere el análisis del plexo normativo aplicable para su dilucidación.

Sobre el particular, observo en relación a la sumatoria de los ingresos dispuesta por el artículo 8º de la ley del Convenio Multilateral, que la regla establece: *“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”*.

Por su parte la Resolución General N° 02/2010 de la Comisión Arbitral –vigente al momento de la verificación del hecho imponible del impuesto en tratamiento- en su Artículo 27 prescribe: *“...A los efectos contemplados en el artículo 8º del Convenio Multilateral, deberán tenerse en cuenta las siguientes especificaciones: 1) Los "ingresos" a que se refiere el primer párrafo del artículo son la base imponible bruta de cada una de las entidades, constituida por la materia gravada en todas las jurisdicciones en que opera. 2). La "sumatoria" -a los solos fines de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos- se refiere exclusivamente a lo explícitamente previsto en el texto: "ingresos", "intereses pasivos" y "actualizaciones". Quedan excluidos de la sumatoria a la que se refiere el artículo mencionado y al sólo efecto de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos, los siguientes conceptos: a) Los resultados que obtengan los contribuyentes*

comprendidos en la Ley n° 21.526 y modificatorias, que tengan origen en las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, cuyo objetivo sea el de regular la capacidad prestable de los mismos...”

La contribuyente se encuentra sometida al régimen de la Ley 21.526, resultando su órgano de contralor el Banco Central de la República Argentina. Conforme su Carta Orgánica -artículo 3° de la Ley 24.144 -: *“Es misión primaria y fundamental del Banco Central de la República Argentina preservar el valor de la moneda. Las atribuciones del banco para estos efectos serán la regulación de la cantidad de dinero y del crédito en la economía y el dictado de normas en materia monetaria, financiera y cambiaria, conforme a la legislación vigente.”* Con el objeto de llevar a cabo la función de regulación monetaria, este organismo, (según el Decreto 1523/2001, Modificación de la Carta Orgánica), cuenta con tres (3) instrumentos: - Los redescuentos y adelantos en cuenta por razones de iliquidez transitoria previstos en los incisos b) y c) del artículo 17 de la Carta Orgánica; - Los efectivos mínimos exigidos por el B.C.R.A. con el objeto de regular la cantidad de dinero y vigilar el buen funcionamiento de la entidad previstos en el artículo 28 del citado cuerpo legal; y - Las operaciones de mercado abierto, contempladas en el inciso a) del artículo 18 de su Carta Orgánica.

Desde el aspecto contable, el BCRA impone un sistema muy específico, en el que se utiliza un plan de cuentas particular, con su respectivo manual de cuentas, el cual no puede ser modificado ni adaptado, sino que es de aplicación obligatoria en la forma en que este órgano de contralor establece. Asimismo, dicta sus propias normas en cuanto a criterios de valuación y métodos de registración de las operaciones.

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, observo que respecto de la cuenta **511027** Primas por Pases Activos con el Sector Financiero, por Operaciones en Pesos, el Plan/Manual de Cuentas del BCRA - obrante a fs. 71 en soporte óptico- establece que la misma incluye ganancias devengadas por primas de futuro vinculadas con pases activos con el sector financiero. Específicamente la subcuenta ajustada **511.027.003.000** se refiere a Prima por Pase Activo con BCRA; y la cuenta **511085**, conforme el referido Manual incluye las ganancias devengadas por la actualización de las operaciones a término en moneda extranjera liquidables en pesos, resultando la subcuenta involucrada en el presente la **511.085.001.00** Aj. Operaciones OTC MAE BCRA. Lo expuesto acredita que, en las mencionadas subcuentas, ambas de resultado, por operaciones de mercado abierto, el cocontratante resulta ser el BCRA.

También advierto que el artículo 18 inciso a) de la Carta Orgánica del B.C.R.A., antes mencionado, fue modificado en el año 2012, es decir con posterioridad al

período fiscalizado en las presentes actuaciones (Ley N° 26.739, B.O. 28/3/2012), incorporando que el Banco Central se encuentra facultado a operar, ya no solamente con fines de regulación “monetaria y cambiaria”, sino que también podrá hacerlo con fines “financieros y crediticios”.

Ahora bien, si bien es cierto que dicha modificatoria no deviene aplicable en autos (período fiscalizado 2011), considero oportuno destacar que tal como he brindado tratamiento en mi voto sobre la misma temática en el expediente administrativo 2360-0223273-2015 (período fiscal 2012), tanto la ordenación de las operaciones de pases como las relacionadas con operaciones OCT-MAE, han mantenido la caracterización de operaciones de regulación monetaria de la entidad de contralor.

Es que, en general, la formulación integral de las políticas de operaciones de pases, activas y pasivas, que ofrece el Banco Central a las entidades financieras, tienen el objetivo de crear las condiciones para que las tasas del mercado interfinanciero graviten en torno a la tasa de referencia establecida por la Autoridad Monetaria. En este contexto, brinda al mercado montos de pases, así como los activos elegibles a ser aplicados como colateral en operaciones de pases activas con esa Institución. Por su parte, en el mercado de futuros, la falta de una referencia para las tasas de interés en pesos resulta un factor que limita el desarrollo del mercado de crédito bancario a tasa fija a mediano y largo plazo, aumenta la incertidumbre y atenta contra el desarrollo del mercado de capitales y una eficiente asignación del riesgo en la economía.

El contrato de pase o reporte es un contrato de derivado en el cual una parte, *reportante*, adquiere títulos valores al contado y al mismo tiempo se obliga a vender a término títulos de la misma especie, por un determinado precio y en un plazo establecido, mientras la otra parte, *reportado*, se obliga en el sentido contrario a vender los títulos al contado y se obliga a comprar a término títulos de la misma especie. Existen esencialmente dos tipos de pase, el bancario y el bursátil. Es un contrato bilateral, oneroso, no formal, innominado, consensual y de ejecución inmediata, pero de duración. Es bilateral porque presenta la característica de que ambas partes quedan obligadas y sus correspondientes obligaciones son recíprocas (cf. López de Zavalía, F., *Teoría de los Contratos*, Zavalía, 1997, Parte General, T.I, ps.78 y ss.).

En el supuesto de autos, intervienen el Banco Central, por un lado, y la entidad financiera contribuyente, por el otro: una de las partes vende a la otra títulos o bonos, en pesos o en dólares, o certificados de depósito en bancos del exterior, para recomprarlas una cantidad determinada de días más tarde a un precio convenido originalmente. El Banco Central de la República Argentina conceptúa a los Pases pasivos como la venta al contado y simultánea compra a término de moneda a un

mismo inversor, y como Pases activos a la compra al contado y simultánea venta a término de moneda a un mismo tomador (conf. Comunicación A 1465). En los “**pases pasivos**” para el Banco Central, es éste organismo el que vende y luego recompra títulos, bonos o certificados de depósito, por un precio convenido que se denomina “prima”, estando determinada la tasa de interés por la diferencia entre el precio de compra al contado del título y el precio de venta a término (futuro). Esta operación permite a las entidades cumplir con requisitos de liquidez. Ello a diferencia de los “**pases activos**” para el BCRA, que se verifican cuando éste último, compra al contado y luego revende títulos o bonos, en pesos o en dólares, a las entidades financieras para asistirles ante casos de iliquidez transitoria. Conforme el Plan y Manual de cuentas del BCRA, el pase activo se registra contablemente en el Activo del banco que realiza el financiamiento por el valor de compra al contado del título; ello da razón de la subcuenta en análisis, **511.027.003.000**, de la contribuyente.

Por otra parte, es de ver que con el fin de contar con herramientas disponibles a la hora de intervenir en el mercado cambiario y desarrollar su política monetaria y cambiaria, el Directorio del BCRA aprobó por Resolución N° 375 del 7 de diciembre de 2005, autorizar la participación del B.C.R.A. en el Mercado de Operaciones Compensadas a Término del Mercado Abierto Electrónico (OCT-MAE), comprando y vendiendo a las entidades financieras habilitadas al efecto, en forma bilateral, activos subyacentes a ser liquidados sin entrega física, mediante el pago en pesos de una diferencia de cotización. Ello es el basamento de la subcuenta **511.085.001.000** también en tratamiento.

Por todo lo antedicho considero que la cuestión que plantea el apelante respecto de la intervención del Organismo regulador y las resoluciones generales citadas de la década del 80 del siglo pasado, es más una expresión retórica que un cuestionamiento concreto y claro de los hechos que se constatan, y me llevan a confirmar el criterio fiscal otorgado a las subcuentas bancarias en análisis, que integran la actividad de regulación monetaria del BCRA en el marco del artículo 18, inciso a) de su Carta Orgánica, correspondiendo por tanto sus resultados ser descartadas al tiempo de efectuar el cálculo del coeficiente de gravabilidad de tratadas, al sólo efecto de la obtención de las proporciones atribuibles a los diversos Fiscos, en función de las pautas del artículo 27, apartado 2) inciso a) de la mencionada Resolución General N° 2/2010, vigente al tiempo de verificarse el hecho imponible del tributo; lo que así Voto.

b) En segundo término, y en lo atinente a la temática de la determinación del coeficiente de distribución, con relación a los resultados de las subcuentas que, contrariamente a lo afirmado por la fiscalización, el Banco entiende que corresponde que sus ingresos sean tenidos en cuenta e imputados a la jurisdicción donde las

operaciones se concertaron y concretaron -Ciudad de Buenos Aires-, advierto en primer lugar que el artículo 8º 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. Al respecto 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; todos de la Sala III; "Lloyds Bank", del 21/06/2012, Reg. N° 1693 de la 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; "Nuevo Banco Suquía S.A", del 20/09/2024, Reg. N° 3551; "Banco Credicoop Coop. Ltda.", del 13/08/2024, Reg. N° 3525 de la Sala II, entre muchos otros).

Por compartir dichas premisas, en particular, impera en primer lugar 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 13/09, ratificada por la Res. C.P Nº 19/2010), entre muchos otros.

En segundo término, en mérito al contenido de la expresión de agravios y la naturaleza de los cuestionamientos que se realiza, observando 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 Ciudad de Buenos Aires, debo 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.

Dimanante de las constancias de autos, advierto que la contribuyente aportó a la fiscalización los Balances de la Cuentas consolidado total País y consolidado Provincia de Buenos Aires, los papeles de trabajo para el armado de la base imponible y la sumatoria junto con los totales de ingresos y egresos computables a tales fines – vide fs. 71 en soporte óptico-, y el detalle del criterio de asignación a las distintas jurisdicciones –según fs. 422/423 y 483/484- en responde para determinadas cuentas consultadas -reiteradamente- por el Fisco. En función de ello, la inspección en tanto contó con el detalle y apertura de las subcuentas auditadas, efectuó del cálculo de distribución, en principio, con asignación directa a la jurisdicción en que el servicio fue efectivamente realizado, con excepción de

aquellos ingresos o egresos que no dispuso de información y advirtió que – a su criterio-, por su naturaleza, las subcuentas poseían relación con el nivel de actividad económica desarrollada por la entidad en todas las jurisdicciones que tiene casas o filiales habilitadas, distribuyéndolos entre todas ellas. Respecto a éstas últimas, el Banco entiende que corresponde que los ingresos sean tenidos en cuenta e imputados a la jurisdicción en la que se encuentra la Casa Central, limitando la crítica a lo actuado por el Fisco a manifestar que ARBA ha acudido a la vía alternativa de establecer una ficción para la distribución de los ingresos en lugar de completar su tarea de fiscalización, sin brindar motivos y/o fundamentos para el embate que formula, ni acompaña prueba o documentación hábil que corrobore sus dichos, asumiendo una actitud negligente con la actividad probatoria que debería haber llevado a cabo, ante esta instancia.

Así pues, en el acápite VI. II. del libelo recursivo, los quejosos se limitan a referenciar el ajuste del Fisco, y sin detallar cualitativamente las subcuentas comprometidas, más sólo una mención conjunta referida a “**aquellas cuentas relacionadas con operaciones entre entidades financieras, como por ejemplo Primas por Pases Activos, Intereses por Prestamos Interfinancieros, Resultados por Permutas de Tasas, Intereses por Financiaciones entre Entidades Financieras Locales, etc.**” –ver fs. 796-, centran su queja en que ARBA sustituye la aplicación del artículo 8º del Convenio Multilateral por el régimen general del su artículo 2º, aplicando un particular criterio de la realidad económica y una opinión doctrinaria de derecho bancario no atinente, estableciendo analogías absolutamente improcedentes, resultando por tanto la pretensión fiscal absurda e impracticable. Entiende que al respecto cabe diferenciar los ingresos y egresos computables a los fines de la sumatoria, los cuales estarían constituidos por 1) Ingresos Financieros: intereses por préstamos otorgados; 2) Ingresos por Servicios: comisiones y 3) Egresos Financieros: Intereses por depósitos de clientes. Agregan que además la entidad también registra egresos por comisiones pagadas y gastos de administración, amén que el Banco cuenta con un importante capital propio; por tanto, entender como lo hace el Fisco que los fondos captados y prestados provienen de todas las sucursales en que la entidad posee casa o filial, carece de todo sustento normativo y razonabilidad.

Al respecto, no puedo soslayar resaltar la circunstancia que ninguna prueba útil aportan a la causa los apelantes, so pretexto de resultar engorroso vincular ingresos con gastos o viceversa, y más si el intento incluyera un depósito o un préstamo en particular. Sobre el particular, exponer en forma vaga y abstracta el agravio en este orden, sin detallar que ajustes en las subcuentas les originan perjuicio, avienta, en mi criterio, la posibilidad de conmovier lo decidido y redundante en el rechazo de su pretensión. Máxime si se tiene en cuenta las meticulosas exigencias que, para la

actividad bancaria, requiere la Autoridad de contralor, tanto en los aspectos contables como en el registro de la información respecto a la trazabilidad de las operaciones ya sea para la prevención de riesgos prudenciales como de lavados de activos y/o financiación del terrorismo, deviniendo por tanto la omisión de acercar datos precisos a la autoridad fiscal local que permitan conocer con precisión la atribución –tanto en el origen como en el destino- de las resultas de la subcuentas en análisis, deviene a mi criterio, un mero desinterés de la parte.

En abono de ello he de señalar que en autos, en numerosas ocasiones, mediante Actas de Comprobación de fojas 380/381, 399, 409/410, 414/415, 418/419 y 461/462 la inspección actuante ha procedido a solicitar al contribuyente el detalle del criterio de asignación en el armado del coeficiente respecto de las subcuentas 511.055.001.000 “Préstamos Interfinancieros” y 521.067.001.000 “Financiaciones Entidades Financieras”, ante lo cual la actitud asumida por la entidad ha sido además de reticente, ambigua. Tal como surge de nota obrante a fojas 422/423, la misma se limita a manifestar que la distribución con relación a la subcuenta de “Financiación Entidades Financieras” fue efectuada *“sobre la base de la atribución jurisdiccional que surge de la realización de la operatoria principal”*, mientras que en el caso de la subcuenta de “Préstamos Interfinancieros”, el Banco informa en su nota de fs. 483/484 que la distribución fue realizada *“sobre la base de la atribución jurisdiccional que surge de la realización de la operatoria principal en la Casa Central y con las casas centrales de Entidades Financieras de Plaza ubicadas en Ciudad Autónoma de Buenos Aires”*.

Así, dada la ausencia de elementos probatorios proporcionados por la contribuyente, en aquella ocasión y en la presente, respecto de las jurisdicciones que provocan excedentes financieros o necesidades de financiamiento, ni sobre el destino de los fondos obtenidos por la financiación recibida de otras entidades, encuentro razonable, en función del principio de la realidad económica, la imputación que efectúa el Fisco a todas las jurisdicciones en las que la entidad tiene casas o filiales habilitadas, debido a que si la entidad tuvo capacidad económica para realizar préstamos a otras entidades del sector, ésta se origina en el esfuerzo de la totalidad de sucursales ubicadas en el país, por lo tanto, es juicioso entender que dichos ingresos no “provienen” de una única jurisdicción, sino de todas donde se encuentran dichas sucursales. Del mismo modo, los resultados que obtuvo el banco por recibir préstamos de otras entidades financieras –intereses pasivos- se deben imputar a todas las filiales de la entidad, debido a que el banco necesitó dicha financiación porque atravesó dificultades de liquidez, cuya posición se mide involucrando a todas sus filiales, según Comunicación “A” 3558 del BCRA. No debe perderse de vista que se trata de operaciones que involucran de manera integral a toda la operatoria del Banco, desplegada en las distintas sucursales que posee en

otras jurisdicciones.

Comparto, tal como supra detallé, los criterios ya sentados por los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral. Sobre el particular, merece citarse la Resolución C.A. Nº 13/09 “Bank Boston NA c/ Provincia de Entre Ríos”, que expresa *“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 a la naturaleza económica de la operación que trasciende a la sede central”*. Y agrego aquí que a los efectos de especificar el alcance y el “método de atribución” de los ingresos, dichos Organismos se expresaron a favor –ver citas supra- que se tengan en cuenta las previsiones contenidas en el artículo 2º del citado Convenio, donde debe primar la realidad de los hechos, actos, y situaciones por encima del lugar en el que se concierta la operación.

Por lo tanto, en el estado de la cuestión de autos, con relación a las subcuentas relacionadas con operaciones entre entidades financieras, dada la actitud omisa de la parte de acreditar sus dichos, no obstante resultar imperativo de su propio interés y en miras a la razonabilidad de lo actuado por el Fisco al distribuir sus resultados entre todas las jurisdicciones en la que la entidad posee casas o filiales habilitadas, en proporción al resultado de las otras cuentas incluidas en la sumatoria que prevé al efecto el artículo 8º del Convenio Multilateral, corresponde confirmar el ajuste efectuado; lo que así Voto.

Similar situación se verifica en autos, respecto a los agravios vertidos referidos a los **resultados relacionados con inversiones y por operaciones con otras entidades financieras**, donde el contribuyente –sin identificar ni detallar el componente de las subcuentas a que hace referencia- engloba los provenientes por Títulos Públicos, Préstamos Garantizados, Valores Fiduciarios, Préstamos Interfinancieros a Entidades Locales, Ajustes por Préstamos garantizados con cláusula Cer Títulos Públicos y Financiaciones Entidades Financieras, dado que los recurrentes no ofrecen ni agregan medidas probatorias atendibles a los fines de establecer la verdadera naturaleza de los conceptos involucrados en los códigos de los mismos. En efecto, los quejosos se limitan a expresar –y reiterar- que los resultados de dichas cuentas fueron distribuidos sobre la base de la atribución jurisdiccional que surge de la realización de la operatoria principal en la Casa Central y con las casas centrales de entidades financieras de plaza ubicadas en la CABA, limitando la crítica a lo actuado por el Fisco manifestando que ARBA ha acudido a la vía alternativa de establecer una ficción para la distribución de los ingresos en lugar de completar su tarea de fiscalización.

Como puede advertirse, los apelantes no brindan motivos y/o fundamentos para el embate que formulan, ni acompañan prueba o documentación hábil que fundamenten sus dichos, asumiendo aquí también una actitud negligente con la actividad probatoria que deberían haber llevado a cabo, ante esta instancia.

Es que, toda afirmación debe ir acompañada de una actividad distinta de la meramente alegatoria (Palacio, Lino E. "Manual de Derecho Procesal Civil", TI, página 434. 9º Edición. Ed. Abeldado Perro, Buenos Aires 1991), por ello incumbe la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido. Al respecto, este Tribunal en reiterados pronunciamientos aplicando la doctrina de la Corte Suprema de Justicia (T.F.A.B.A. en "Dignatario Mario A." del 11/2/93, entre muchas otras) ha resuelto que, en materia de determinaciones impositivas de oficio, rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes... Así quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente (Fallos 268:514). Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tiene dicho que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, siendo carga del impugnante demostrar debidamente sus vicios (D.J.B.A. T. 118, págs. 338 y 346; T.F.A.B.A. en "Irazábal Néstor Romualdo" del 11—9—95)". Dada la presunción de legitimidad de que goza la actividad de la Administración, es al apelante a quien incumbe la prueba de que "ésta ha obrado violando las normas que reglaban su actuación (conf. SCBA. B 54726 5 19/12/1998, autos "Cipriano. Rubén Obdulio c/Provincia de Buenos Aires (LP.S.) s/ Demanda contencioso administrativa").

En virtud de ello y atendiendo a las constancias de la causa, la ausencia de fundamentación del agravio expuesto y la nula actividad probatoria de la parte apelante respecto del lugar al que corresponde asignar los resultados de títulos públicos, en virtud de compartir el criterio de la Comisión Arbitral (Resoluciones N° 3/10, 4/10 y 6/10) -que considera acertado que se distribuyan entre las distintas jurisdicciones, independientemente de que estén concentradas en la Capital Federal las funciones y tareas vinculadas con la adquisición, gestión, administración, cobranzas y ventas de títulos públicos, desde el momento que tales operaciones son el resultado del accionar de la entidad financiera en el país-, considero razonable el procedimiento que para ello llevó adelante el Fisco y la atribución de los ingresos que realiza en proporción al resultado de las otras cuentas incluidas en la sumatoria del coeficiente de distribución en función de lo dispuesto por el artículo 8º del Convenio Multilateral. Por lo tanto, confirmo el ajuste fiscal al respecto; lo que así también Voto.

Finalmente, igual suerte debo otorgar a los agravios esgrimidos respecto a los **resultados por comisiones**, en los cuales los apelantes exponen que no cabe duda

que la atribución de dichos resultados corresponde a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por cuanto indican que las gestiones por cobranzas de los préstamos otorgados generando los ingresos que percibió el banco se materializaron en dicha jurisdicción. Agregan que al respecto se verifican las propias premisas que ARBA, sobre la base de los criterios de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, aplica en la Disposición Determinativa, al exponer que los ingresos deben asignarse en criterios basados en pautas de contenido material o sustancial, mas vinculadas con la configuración del hecho imponible del impuesto, tomando como referencia el lugar donde se efectivizan o ejecutan esas operaciones. Adicionan que la identificación contable que efectúa el banco carece de relevancia a los fines de la asignación de los ingresos.

Finco la decisión del rechazo en la misma circunstancia de las anteriores quejas toda vez que, de las constancias de autos, advierto en esta temática también la falta de apoyatura probatoria de los agravios esgrimidos en esta instancia. Vislumbro en autos que, mediante las diversas Actas de Comprobación agregadas durante la fiscalización, que la inspección actuante ha procedido a solicitar al contribuyente el detalle del criterio de asignación en el armado del coeficiente respecto de las subcuentas vinculadas a las distintas comisiones involucradas. Conforme surge de la nota obrante a fojas 483/484, la contribuyente se reduce a manifestar que dichas cuentas “se atribuyeron a la jurisdicción de CABA, dado que en ésta jurisdicción funciona la Casa Central de la Entidad y es donde se realiza el análisis, otorgamiento y administración de los préstamos otorgados por los que se percibía la Comisión imputada...”

De este modo, la deficiente probanza realizada por los apelantes, determina la necesidad de convalidar la Disposición Determinativa en este punto, por idénticas razones a las expuestas ut supra. En este sentido, lo ha expuesto la Comisión Arbitral en la Resolución N° 03/2010 in re “Banco Santander Rio S.A. c/ Provincia de Santa Fé” donde se sostuvo “...*el Fisco ha determinado ingresos asignables a la Provincia a partir de ciertas cuentas cuya información le suministrara el Banco ha extendido tales resultados para elaborar los coeficientes para las 35 cuentas que integran el ajuste. Que nada puede objetar esta Comisión a tal proceder desde el momento que el Banco no lo ha desvirtuado limitándose a observaciones de carácter general...*”.

En este estado de la cuestión, respecto de las subcuentas relacionadas con comisiones – relativas a la cuenta **541006** Comisiones Vinculadas con Obligaciones por Operaciones en Pesos, que según el Manual de Cuentas del BCRA incluye las comisiones devengadas vinculadas con operaciones de préstamos y otros créditos por intermediación financiera en pesos-, también entiendo que independientemente

de que estén concertadas en la Casa Central de la Entidad tal como acredita la parte en su nota de fojas 483/484, las funciones y tareas vinculadas con el análisis, administración y cobranzas, son el resultado del accionar del Banco en el país, por lo tanto deben ser distribuidas entre todas las jurisdicciones donde la Entidad tiene casas o filiales habilitadas, incluyéndoselas en la sumatoria del artículo 8º del Convenio Multilateral en proporción al resultado del resto de las cuentas asignadas a la jurisdicción provincial, deviniendo por tanto, razonable el proceder del Fisco ante la ausencia de elementos brindados por el contribuyente.

Nótese aquí también que la parte no ha acreditado circunstancia alguna ni acompañado documental, tendiente a demostrar y fundar la atribución que pretende. Por lo expuesto, se confirma el ajuste realizado, lo que así también Voto.

3) Con relación a la pretendida compensación de los saldos reconocidos por el Fisco en el artículo 6º de la Disposición apelada, el planteo deviene inoportuno, toda vez que ello resultará procedente cuando el acto adquiera firmeza tal como lo ha dejado expresado en su alegato la Representación Fiscal, siendo la compensación de saldos, en tal circunstancia una cuestión de derecho que se verá plasmada en oportunidad de su liquidación definitiva y considerando los períodos de inicio y fin a los incluidos en el proceso de fiscalización. En igual sentido lo ha dejado expresado este Cuerpo en autos “Parafina del Plata SACI”, Sentencia del 16/08/2018, Reg. N° 2699, de la Sala II, entre otros tantos.-

4) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 7º de la Disposición en crisis, deviene abstracto el tratamiento de los agravios traídos, a la luz de lo resuelto en materia de prescripción de la acción fiscal para aplicarla (Punto 1) del presente Considerando III.

5) En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a los miembros del directorio de la entidad, es importante destacar que resulta evidente encontrar el fundamento de la misma en lo recaudatorio.

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.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia. Es así que 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 TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA 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.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada a fs. 111/177 (Estatuto Social y actas de asamblea y directorio). Cabe agregar 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”.

Además, merece acentuarse que 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.

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. Ricardo Fernando Lozano, Arturo Luis Piano, Juan José Piano y Alfredo Victorino Piano.

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 aplicar esta nueva doctrina, en relación a los Sres. Ricardo Fernando Lozano, Arturo Luis Piano, y Juan José Piano, respecto de quienes no existe elemento alguno en autos, que fundamente la atribución subjetiva, en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Paralelamente, muy distinta es la situación del Sr. Alfredo Victorino Piano, sobre quienes considero inaplicable la doctrina pretoriana supra referenciada, al evidenciarse de manera palmaria el aspecto subjetivo, conforme surge de su suscripción y rúbrica de la Situación Patrimonial de la empresa al 31/12/2010 y 2011 (fs. 19/70), así como del Balance, Memoria Anual y Estados Contables del 2011 (fs. 72/105, en ambos casos con descripción precisa de los pasivos tributarios.

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 la atribuida en autos al Sr. Alfredo Victorino Piano.

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 (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y en más de 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.

6) 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 al recurso de apelación interpuesto a fs. 788/799, por la Sra. Marta Raquel Aprea en representación de la firma "BANCO PIANO S.A.", al cual adhieren a fs. 818/825, por derecho propio, los Sres. Ricardo Fernando Lozano, Arturo Luis Piano, Juan José Piano y Alfredo Victorino Piano, todos ellos bajo el patrocinio letrado del Dr. Enrique Daniel Carrica, y contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3892, dictada con fecha 30 de noviembre de 2017, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por Omisión dispuesta en el artículo 7º de la Disposición Delegada mencionada, dejando sin efecto la misma. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9º del acto apelado, sobre los Sres. Ricardo Fernando Lozano, Arturo Luis Piano, y Juan José Piano. **4º)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio.

VOTO DEL CR. RODOLFO DAMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, a partir de los agravios incoados por la parte

apelante contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3892/17, en primer término debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al rechazo resuelto por el Vocal Instructor, Dr. Ángel C. Carballal, de la prescripción planteada contra la vigencia de las correspondientes facultades determinativas del Fisco (**punto 1** del Considerando III; ello, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, a 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 lo vinculado al régimen jurídico aplicable al caso y la limitación de las potestades locales a la hora de regular la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” –Conf. Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional–); lo que así declaro.

Por su parte, con respecto a la prescripción planteada contra la vigencia de las facultades sancionatorias del Fisco, reparando en la naturaleza de la pretensión bajo estudio y las garantías que protegen al administrado frente a ella, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al planteo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...*en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del Art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.*”

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos,

frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citado), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente *ut supra* referenciado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de señalar: 1) que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, de igual término, para el agente de recaudación, en tanto las partes concuerden en su aplicación.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

Así, corresponde señalar que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por Art. 157 del Código Fiscal [que, en lo pertinente, dispone: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para (...) para aplicar (...) las sanciones en él previstas*”], lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: “*La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:... 5°. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*”.

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: “*La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse*”. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el Art. 159 el Código Fiscal también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN en los fallos antes referenciados.

En consecuencia, debe establecerse cuándo se habría configurado la infracción

imputada en autos (omisión tributaria; Conf. Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal), en el caso específico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo cuya característica principal, desde el plano temporal, es su carácter anual.

Cabe destacar previamente que, sobre la base de las diferencias apreciables entre los párrafos 1° y 2° del Art. 159 del código citado, se ha considerado oportunamente que, en este punto, el plexo normativo desvinculaba el momento en que comienza correr el término prescriptivo de las facultades sancionatorias bajo estudio, de los vencimientos generales estipulados para la presentación de las declaraciones juradas mensuales, bimestrales y/o anuales, atando exclusivamente la falta de carácter material, al año en que se produce la omisión de pago.

Sin embargo, resultando inaplicable dicha norma, y volviendo sobre la cuestión relacionada con el momento en que corresponde tener por configurado el ilícito de omisión bajo juzgamiento, debo señalar que considero prudente y necesario unificar el criterio con el aplicado para el gravamen en cuestión, por lo que concluyo que, la infracción prevista en el Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, sanciona al contribuyente que incumple –total o parcialmente– su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración jurada anual determinativa, o por ser inexacta la presentada (Conf. Arts. 209 y 210 del Código Fiscal); y que, en consecuencia, es este el momento que debe considerarse a efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 Hs. de dicho día).

Ello, por cuanto, con independencia del nacimiento de la obligación tributaria (en el caso, a las 24 Hs. del 31 de diciembre de cada año), lo importante es, a los fines sancionatorios, establecer si el contribuyente ha determinado su obligación de pago con arreglo a la misma.

Consecuentemente, el plazo bienal de prescripción contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr, para el período fiscal bajo estudio (2011), el 30 de junio de 2012 (ya que el vencimiento previsto para la presentación de la correspondiente declaración jurada determinativa se produjo el 29 de junio de 2012; Conf. Resolución General C.A.C.M. N° 6/2011), y venció a las 24 Hs. del día 29 de junio de 2014, sin que se verifique a su respecto –según constancias de estas actuaciones– causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso.

Conforme lo expuesto, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado, declarar la prescripción de las facultades de Fisco para aplicar la multa por omisión vinculada al período fiscal 2011, dejar sin efecto la referida sanción y la responsabilidad solidaria extendida para su pago y declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo señalar que, asimismo, comparto en lo sustancial las consideraciones expuestas y lo resuelto por mi colega preopinante bajo los **puntos 2** (determinación y ajuste practicados), **3** (compensación de los saldos a favor determinados), **4** (multa por omisión) y **6** (reserva del caso federal); lo que así declaro.

Finalmente, en relación con la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes para el pago del tributo reclamado (única subsistente, en función de lo resuelto *ut supra* con respecto a la prescripción de las correspondientes facultades sancionatorias del Fisco; **punto 5** del citado voto), advierto que, dado el tenor de los agravios incoados contra su procedencia, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los 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 Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Marta Raquel Aprea, en representación de la firma “BANCO PIANO S.A.”, al cual adhieren, por sus propios derechos, los Sres. Ricardo Fernando Lozano, Arturo Luis Piano, Juan José Piano y Alfredo Victorino Piano, todos ellos con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Daniel Carrica, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3892/17, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión establecida en el artículo 7 de la citada disposición. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el artículo 9 del acto apelado. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición impugnada.

VOTO DEL DR. MIGUEL HECTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, por economía y celeridad procesal, y con el firme propósito de garantizar la existencia de una decisión frente a dos votos con propuestas que si bien coinciden en sus conclusiones, parten de premisas y sostienen motivaciones diferentes, y toda vez que aquí se requiere una 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 corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación, atribución que en ningún supuesto puede delegar (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Se trata, ante todo, de aplicar la norma de la grada superior y respetar el principio de jerarquía constitucional (conf. art. 31 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto

por la Sra. Marta Raquel Aprea, en representación de la firma “BANCO PIANO S.A.”, al cual adhieren, por sus propios derechos, los Sres. Ricardo Fernando Lozano, Arturo Luis Piano, Juan José Piano y Alfredo Victorino Piano, todos ellos con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Daniel Carrica, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3892/17, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión establecida en el artículo 7 de la citada disposición. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el artículo 9 del acto apelado. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición impugnada.

POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Marta Raquel Aprea, en representación de la firma “BANCO PIANO S.A.”, al cual adhieren, por sus propios derechos, los Sres. Ricardo Fernando Lozano, Arturo Luis Piano, Juan José Piano y Alfredo Victorino Piano, todos ellos con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Daniel Carrica, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3892/17, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión establecida en el artículo 7 de la citada disposición. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el artículo 9 del acto impugnado. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición impugnada. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: “BANCO PIANO S.A.” - 2360-0104381/14

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-29161926-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4967.