

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°70

Objetivo del Informe:

Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual he tenido acceso en el período.



Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Empresa de Transporte de Energía Eléctrica por Distribución Troncal de la Patagonia Sociedad Anónima (Transpa S.A.) s/ Incidente de Medida Cautelar (13/06/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Solicitud de Medida Cautelar. Hecho Nuevo. Peligro en la Demora.



Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Laboratorio ELEA S.A.C.I.F. y A. c/Corrientes, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza (13/06/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales.



Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Telecom Personal S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ Acción Declarativa de Certeza (20/04/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales y Arbitrarias. Falta de Competencia.



Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Industrial and Commercial Bank of China (Argentina) S.A. y otro c/ La Pampa, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza e Inconstitucionalidad (20/04/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Servicios Prestados en el Exterior por Sujetos no Residentes.



Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“First Data Cono Sur S.R.L. c/ Estado de la Provincia de Corrientes (Dirección General de Rentas) s/ recurso facultativo (acción de nulidad) (28/03/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Prescripción (Tributo y Multa). Aplicación del Protocolo Adicional.



MINISTERIO PÚBLICO
FISCAL
PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN
REPÚBLICA ARGENTINA

Procuración General de la Nación. *“CANTALUPPI, SANTIAGO s/ acción de inconstitucionalidad (21/04/2023)”*. Potestades Tributarias de los Municipios. Ecotasa (San Carlos de Bariloche).



Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA). *“Frigorífico Villa de Mayo S.R.L. (12/04/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Provincia de Buenos Aires. Sanciones. Prescripción. Aplicación del Código Penal.



Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA). *“BBVA BANCO FRANCES S.A. (30/03/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Provincia de Buenos Aires. Prescripción. Aplicación del Código Civil y Comercial de la Nación.

1. Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Empresa de Transporte de Energía Eléctrica por Distribución Troncal de la Patagonia Sociedad Anónima (Transpa S.A.) s/ Incidente de Medida Cautelar (13/06/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Solicitud de Medida Cautelar. Hecho Nuevo. Peligro en la Demora.

i. Antecedentes del Caso

Oportunamente, en el año 2019, la actora, promovió una acción meramente declarativa, en los términos del artículo 322¹, del **Código Procesal Civil y Comercial de la Nación**, contra la **Provincia del Chubut** a fin de que se determine que por su actividad de servicio público de transporte de energía eléctrica por distribución troncal en la región patagónica se encuentra amparada por el beneficio tributario establecido en el régimen federal de la energía eléctrica (Ley 15.336², Ley 24.065 y sus normas reglamentarias) y, en consecuencia, **solicitó que se declare la inconstitucionalidad de la pretensión de la demandada de aplicarle el Impuesto sobre los Ingresos Brutos provincial por dicha actividad**.

Por otra parte, sostuvo que tal pretensión resulta violatoria no solo del régimen federal de energía eléctrica (cuyas normas cité en el párrafo anterior), sino, también, de los artículos 18, 28, 31, 75 (incisos 13, 18 y 19), de la Constitución Nacional (CN).

Por último, **Transpa S.A.**, solicitó el dictado de una medida cautelar en su favor (tema que será objeto de estudio).

Luego, el 20 de mayo de 2021, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), se declaró competente en instancia originaria, pero rechazó el otorgamiento de la medida cautelar bajo los siguientes fundamentos:

- *“No se encuentran reunidos los presupuestos necesarios para acceder a una medida cautelar como la pedida, pues **los elementos de ponderación acompañados no***

¹ “Art. 322. - Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente.....El Juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida”.

² “Art. 12.- Las obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica de jurisdicción nacional y la energía generada o transportada en las mismas **no pueden ser gravadas con impuestos y contribuciones, o sujetas a medidas de legislación local que restrinjan o dificulten su libre producción y circulación. No se comprende en esta exención las tasas retributivas por servicios y mejoras de orden local.**” El resaltado me pertenece

resultan suficientes para tener por configurada la verosimilitud del derecho invocado...". El resaltado me pertenece

- **"Esos mismos antecedentes, tampoco permiten tener por configurado el peligro en la demora** dado que la peticionaria no ha acreditado que la falta de respuesta al pedido de exención fiscal por el período que se reclama...le cause un gravamen que difícilmente podría revertirse en el supuesto de que la sentencia final de la causa admitiese su pretensión...". El resaltado me pertenece.

ii. Hecho Nuevo – Respuesta de la CSJN

Yendo al nudo de la resolución de marras, el **4 de mayo de 2022**, la Sociedad, en base a un **hecho nuevo**, que denuncia en los términos del **artículo 365³**, del **Código Procesal Civil y Comercial de la Nación**, relativo al **agotamiento de la vía administrativa y a la posibilidad de que la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chubut realice acciones encaminadas al cobro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, solicita (nuevamente) que se dicte una medida cautelar mediante la cual se ordene a la provincia demandada que se abstenga de ejecutar y/o reclamar el impuesto objeto de discusión.

En primer lugar, ante este nuevo estado de situación (y adelantando su decisión), la **CSJN** nos ilustra que:

- **"...aun cuando las decisiones por las que se admiten o rechazan solicitudes de medidas precautorias crean un estado jurídico provisional, susceptible de revisión y modificación en cualquier etapa del juicio, para que se abra esa posibilidad es necesario que hayan variado los presupuestos que determinaron su admisión o rechazo, o que se hayan aportado nuevos elementos de juicio que señalen la inconveniencia de mantener la sentencia dictada..."**. El resaltado me pertenece

³ **HECHOS NUEVOS.** "Art. 365. - Cuando con posterioridad a la contestación de la demanda o reconvencción, ocurriese o llegase a conocimiento de las partes algún hecho que tuviese relación con la cuestión que se ventila, podrán alegarlo hasta cinco días después de notificada la audiencia prevista en el artículo 360 del presente Código, acompañando la prueba documental y ofreciendo las demás de las que intenten valerse....Del escrito en que se alegue, si lo considerare pertinente, se dará traslado a la otra parte, quien, dentro del plazo para contestarlo, podrá también alegar otros hechos en contraposición a los nuevos alegados....El juez decidirá en la audiencia del artículo 360 la admisión o el rechazo de los hechos nuevos".

En consecuencia, siendo consistente con su razonamiento, nuestro Máximo Tribunal afirma que las circunstancias que denuncia la actora en este estado no autorizan a revisar el criterio adoptado oportunamente.

En este punto, la Corte, sostiene que la **estrictéz** que rige en el examen de este tipo de medidas cuando se refieren a reclamos y cobros fiscales no se ve modificada con el rechazo del recurso de reconsideración por parte de la Dirección General de Rentas provincial, y con la situación denunciada en torno a lo que implicaría el agotamiento de la vía administrativa y la posibilidad de que pudieran promoverse acciones tendientes al cobro del tributo cuestionado.

A su vez (y merece ser destacado), la Provincia del Chubut, al contestar la demanda, señaló que la presente causa se trata de un pedido de exención impositiva de la empresa actora, que no existe un acto administrativo por parte del fisco local determinativo de deuda, y que tampoco se inició acción ejecutiva judicial de cobro ni actuación semejante.

Por todo lo expuesto, la CSJN rechaza el pedido efectuado por Transpa S.A.

iii. Conclusión - Importancia de Acreditar el Peligro en la Demora

Más allá de las particularidades del caso analizado, que se manifiestan (especialmente) en la contestación de la demanda por parte de la Provincia, surge de forma palmaria que al momento de solicitar el otorgamiento de una medida cautelar, especialmente cuando la verosimilitud del derecho es difusa, **se debe acreditar de forma cuantitativa el peligro en la demora mediante la afectación patrimonial que la acción del fisco conllevaría sobre la accionante y, en particular, el giro de su negocio.**

La estrictéz (cada vez mayor) en el otorgamiento de este tipo de medidas, especialmente en materia tributaria, no sólo por parte de la CSJN⁴, exigen que los contribuyentes redoblen sus esfuerzos en demostrar el peligro en la demora de manera **estridente e incontrastable**.

A modo de contra-ejemplo, podemos citar el otorgamiento de medidas cautelares en el caso del pago a cuenta de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, legislado por la Provincia de Misiones⁵, como condición para ingresar bienes a la mencionada jurisdicción. En ese caso,

⁴ Podemos apreciar la misma situación a lo largo de todo el **Poder Judicial (Federal y Provincial)**, más allá de excepciones que sólo sirven para confirmar la regla. Hoy, obtener un medida cautelar y que la misma perdure en el tiempo (es decir, que no caiga ante una mera apelación) constituye una proeza, en especial cuando estamos en presencia de sujetos empresas y no de simples personas humanas.

⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación. ***“Loma Negra Compañía, Industrial, Argentina, Sociedad Anónima c/ Provincia de Misiones s/Acción Declarativa de Certeza (27/09/2022)”***.

dada la violación flagrante de nuestra CN y, en consecuencia, la verosimilitud del derecho invocado y, a su vez, la afectación, como mencioné, del giro del negocio de forma artera, provocaron que fuera concedida la medida cautelar por parte de nuestro Tribunal Címero.

Por último, el presente caso, conjuntamente con otros que analizaré, permiten desmitificar que exista un aura y/o coraza protectora sobre aquellas empresas que operan en sectores regulados bajo legislaciones federales, como sí sucedía en el pasado (cercano).

2. Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Laboratorio ELEA S.A.C.I.F. y A. c/Corrientes, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza (13/06/2023)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales.

i. Antecedentes del Caso

Siguiendo con la saga interminable de causas de alícuotas diferenciales en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en la presente estamos ante una situación que, luego de tantos años, se puede adjetivar como **clásica**.

Laboratorios ELEA deduce una acción declarativa de certeza contra la **Provincia de Corrientes**, a fin de que se haga cesar el estado de incertidumbre en el que dice encontrarse, frente a la pretensión de la demandada de gravar la actividad industrial que realiza en su jurisdicción con una alícuota diferencial más gravosa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el hecho de que su establecimiento industrial se encuentra ubicado fuera del territorio provincial. Específicamente, solicita la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 5 y 6, de la Ley (tarifaria) 6.249. Cabe recordar que el laboratorio posee su planta en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La Provincia reclama los períodos enero de 2014 a febrero de 2016 (ambos inclusive) y lo efectivizó por medio de la **Nota de Ajuste 921/2016-DGR**.

ii. Resolución de la CSJN

A partir de lo expuesto, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** considera que hay **conducta estatal explícita**⁶, se cita la jurisprudencia “*Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ Acción Declarativa de Certeza*” y, por lo tanto, resuelve hacer lugar a la demanda, declarando inconstitucional las normas cuestionadas, con costas a la vencida.

⁶ Término utilizado como mantra en cada resolución de nuestro Máximo Tribunal a los fines de acreditar la existencia de una **caso concreto**.

- En igual sentido (y en la misma acordada), la CSJN se pronuncia en los autos: **“Nestlé Argentina S.A. c/ Córdoba, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza (13/06/2023)”**.

3. Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Telecom Personal S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ Acción Declarativa de Certeza (20/04/2023)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales y Arbitrarias. Falta de Competencia.

i. **Antecedentes del Caso**

Saliendo de la zona de confort de los casos de alícuotas diferenciales denominados como “clásicos”, nos adentraremos en uno que vas más allá, tachando de arbitraria, desmedida e ilegítima una alícuota que la Provincia aplica a una determinada actividad.

En el presente caso Telecom Personal S.A. promueve la acción declarativa contra la Provincia del Chubut, con el objeto de:

- (A) Hacer cesar el estado de incertidumbre en el que alega encontrarse como consecuencia de la pretensión de la demandada de someter a alícuotas discriminatorias e irrazonables en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a diversas actividades que desarrolla, **superando la alícuota fijada para actividades análogas o similares llevadas a cabo por contribuyentes cuya jurisdicción sede se encuentra radicada en la provincia accionada.**

En particular, considera que la aplicación de las alícuotas diferenciales previstas en los artículos 9, 13 y 18 de la Ley XXIV N°67 a determinados ingresos provenientes de la prestación del servicio de telecomunicaciones, en virtud de poseer su jurisdicción sede fuera de la **Provincia del Chubut**, resulta inconstitucional⁷.

- (B) Buscar que se **declare la inconstitucionalidad del artículo 19, de la mencionada ley local, dado que dispone un porcentaje arbitrario, desmedido e ilegítimo respecto de la actividad de telefonía celular que presta**⁸. Esto conlleva una novedad en relación con otras causas de alícuotas diferenciales analizadas.

⁷ En promedio: alícuota del 4,5% versus 3,0% o 3,5% (según los ingresos) para aquellos que tienen la jurisdicción sede en la Provincia del Chubut.

⁸ Alícuota Telefonía Celular: 8%.

La empresa de telefonía fundamenta su reclamo en que la normativa provincial y la pretensión fiscal vulneran los artículos 4, 8, 9, 10, 11, 16, 28, 31, 75 (incisos 1, 10 y 13) y 126 de la Constitución Nacional, así como las Leyes 19.798⁹ y 27.078¹⁰ (sus correlativas y modificatorias), entre otras. Es decir, también pone sobre la mesa el marco regulatorio federal de las telecomunicaciones, para asegurarse la tan ansiada competencia originaria.

Por otra parte, se resume el procedimiento administrativo llevado adelante por el ente recaudador en el marco de la pretensión fiscal de la demandada, siendo los períodos objeto de reclamo 7/2015 a 6/2016 (ambos inclusive)¹¹.

Específicamente, en materia de “telefonía celular”, los agravios expuestos por la accionante son:

- **Se consagra una discriminación respecto de las restantes expresiones del servicio de telefonía**, identificadas también con el código de actividad 642020, al separar a la telefonía celular del rubro al que naturalmente pertenece (servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones),
- Esto implica que dicha actividad reciba un **trato fiscal perjudicial que interfiere en la prestación del servicio por parte de la compañía**.
- Asimismo, **el establecimiento de una alícuota del 8% contraría la Carta Magna** no solo por la materia que involucra el gravamen, sino además por el grado de afectación que produce en la rentabilidad de la empresa.

Por último, solicita el dictado de una medida cautelar.

ii. Dictamen de la Procuración

Oportunamente, la Procuradora opinó que el proceso corresponde a la competencia originaria de la Corte, citando, como antecedente, los autos: **“INC S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ Acción Declarativa de Certeza (4/10/2016)”**.

⁹ Ley Nacional de Telecomunicaciones.

¹⁰ Ley Argentina Digital.

¹¹ Más allá que luego son ampliados, tal cual se denuncia en el expediente.

Dado que es parte una provincia y se trata de un pleito de **manifiesto** contenido federal, corresponde, según la Dra. Monti, que se declare competente la Corte Suprema de Justicia de la Nación en instancia originaria.

iii. Resolución de la CSJN – Límite a su Competencia

Al momento de analizar su competencia originaria, nuestro Tribunal Címero manifiesta que:

- *“...quedan excluidos de dicha instancia aquellos procesos en los que también se planteen cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de estas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o revisión en sentido estricto de actos administrativos de las autoridades provinciales, legislativos o judiciales de carácter local...”. El resaltado me pertenece*
- *“...a fin de determinar si el proceso reúne esa característica no basta con indagar la naturaleza de la pretensión, sino que es necesario, además, examinar su origen, no sobre la base exclusivamente de los términos formales de la demanda, sino con relación a la efectiva substancia del litigio...por cuanto más allá de la voluntad de los litigantes en sus expresiones formales, es necesario considerar la realidad jurídica de cada caso particular, ya que lo contrario importaría dejar librado al resorte de aquellos la determinación de la competencia originaria...”. El resaltado me pertenece*

Yendo al caso concreto, la CSJN considera que las pretensiones deducidas involucran:

- a) un planteo de un asunto de naturaleza federal** (violación constitucional producida por los artículos 9, 13 y 18 de la Ley XXIV N°67, en cuanto establecen una alícuota diferencial mayor en la tributación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los contribuyentes que poseen su jurisdicción sede fuera del territorio de la demandada) y
- b) uno de orden local, regido por el derecho público provincial** (la presunta inconstitucional de artículo 19 de la citada ley provincial, pues consagra, respecto del servicio de telefonía celular, un trato fiscal discriminatorio al separarlo de las restantes expresiones del servicio de telefonía que se identifican con el código de actividad 642020, y establece para dicha actividad una alícuota del 8%).

En consecuencia, siguiendo el razonamiento de la CSJN, al introducirse el segundo planteo se pierde la cuestión federal porque también se debe hacer mérito de normativa local.

Además, la Corte se ocupa de aclarar que no modifica el racional expuesto el hecho de que, con la alícuota del 8%, se gravan ingresos de una actividad regulada por leyes federales.

A modo de síntesis, en la resolución se manifiesta que:

- “...esta Corte ha sostenido reiteradamente que solo cabe discutir en la instancia originaria la validez de un tributo cuando es atacado **exclusivamente** como contrario a la Constitución Nacional...”. El resaltado me pertenece

Por todo lo expuesto, se resuelve declarar que la presente causa es ajena a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

iv. Conclusión

En primer lugar cabe concluir que el presente antecedente, como mencioné al analizar **Transpa S.A.**, ratifica que las empresas que operan en sectores regulador por leyes federales ya no cuentan, por el sólo hecho de ostentar tal situación, con la coraza protectora que implica acceder a la instancia originaria de la CSJN. Esto lo veremos ratificado en los próximos antecedentes que analizaré, en relación con el sector bancario.

Por otra parte, en la presente causa, no se menciona si existe o no cuestión federal manifiesta y/o preponderante y/o predominante, sino que, se da por tierra la competencia originaria por el sólo hecho de incluir en el planteo alguna cuestión (no analizada en su ponderación) que implique recurrir al análisis de legislación local.

De esta forma, nuestro Máximo Tribunal sigue en búsqueda de blindar el acceso a su competencia originaria, casi como un aprendizaje de la interminable lista de causas relacionadas con alícuotas diferenciales en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Todo lo que vino *ex post* alícuotas diferenciales, marco un cierre en materia de competencia y, también, una mayor rigidez a la hora de otorgar medidas cautelares.

4. **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Industrial and Commercial Bank of China (Argentina) S.A. y otro c/ La Pampa, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza e Inconstitucionalidad (20/04/2023)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Servicios Prestados en el Exterior por Sujetos no Residentes. Falta de Competencia Originaria.**

i. Antecedentes del Caso

Industrial and Commercial Bank of China (Argentina) S.A. y BBVA Banco Francés S.A. promueven acción declarativa contra la Provincia de La Pampa, a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre en el que manifiestan encontrarse a raíz de lo dispuesto en los artículos 182 y 188, del Código Fiscal, de la **Provincia de La Pampa**, así como también en la Resolución General (DGR) 14/2019. Específicamente, solicitan la inconstitucionalidad de dichas normas.

Lo Bancos señalan que:

- ***“...la demandada les exige que realicen percepciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando efectúen pagos de sus clientes a sujetos extranjeros sin presencia territorial en el país, y por actividades que fueron desarrolladas exclusivamente en el exterior...”***. El resaltado me pertenece
- *“... las designan como agentes de liquidación e ingreso, convirtiéndolas en las recaudadoras de ese ilegítimo tributo con todas las consecuencias jurídicas y económicas que ello trae aparejado...”*.
- *“La omisión de actuar como agentes de liquidación las haría pasibles de sanciones pecuniarias, además de verse obligadas a asumir una carga pública con el costo económico que ello supone, sin ningún tipo de compensación o retribución...”*.

Llegado a este punto, es pertinente mencionar que el planteo en sí, más allá que este tipo de régimen se está generalizando de facto a nivel provincial, parece inverosímil si nos situamos en un tributo que grava el ejercicio de actividad en una determinada jurisdicción. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tal cual el diseño que establece la **Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (23.548)**, es absolutamente territorial y esa característica, precisamente, es la que le otorga la potestad tributaria a una determinada jurisdicción. Cualquier exceso en materia territorial configura una flagrante vulneración de nuestra Carta Magna¹².

Volviendo al caso bajo estudio, como agravios, las entidades financieras plantean que las normas provinciales resultan contrarias a la Constitución Nacional, pues se extralimitan territorialmente al imponer esa obligación de recaudación, la cual se traduce en la creación de aduanas interiores y derechos de importación prohibidos a las provincias, violentándose el principio de razonabilidad e **interfiriéndose con facultades exclusivas del Banco Central de la República Argentina (BCRA)**¹³.

¹² *“Helicópteros Marinos c/Tierra del Fuego (C.S.J.N. 08/06/2010)”*.

¹³ Específicamente los artículos 1°, 5°, 7°, 9°, 10, 28, 31, 75, 121 y 126 de la Constitución Nacional y en las leyes federales 22.415 y 21.526.

Cómo podemos apreciar, nuevamente estamos en presencia de una causa cuyos accionantes operan en un sector regulado de la economía por leyes federales (Ley de Entidades Financieras).

ii. Resolución de la CSJN

En primer lugar se cita la causa de la CSJN, en los autos: **“Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa de Certeza (25/10/2022)”**.

En la misma (que analicé oportunamente) se considera y resuelve que:

- *“...quedan excluidos de la competencia originaria los asuntos en los que se debatan cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de estas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos, legislativos o judiciales de carácter local...”*
- *“...los actores promueven esta acción a causa de los perjuicios e inconvenientes que, según invocan, les provoca la carga pública de retención y percepción del Impuesto sobre Ingresos Brutos, que se traducen en costos derivados de la implementación del sistema informático, intimaciones, sumarios, multas, y apercibimientos para el caso de incumplimiento...”*
- *“... la mencionada carga pública impuesta por la Provincia de Córdoba...no autoriza a concluir que la normativa impugnada se inmiscuya en el poder de policía bancario y financiero que le corresponde a la Nación...”*
- *“...los antecedentes del caso no permiten tener por configurada una cuestión federal, pues la materia del pleito exige, de manera ineludible, interpretar, aplicar y establecer el alcance de disposiciones de derecho público local...”*

En consecuencia, volviendo al antecedente objeto de estudio en el presente y más allá de lo dictaminado por la Procuradora, se resuelve declarar la incompetencia de la Corte para conocer en la causa por vía de su instancia originaria.

iii. Otros Antecedentes

En igual sentido se resuelve, también el **20/04/2023**, en la causa **“Banco Itaú Argentina S.A. y otro c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza e Inconstitucionalidad”** y, previamente, en los siguientes:

- CSJ 1790/2018. Originario. **“Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa de Certeza (25/10/2022)”**.
- CSJ 2202/2018. ORIGINARIO. **“Tarjeta Naranja S.A. c/Córdoba, Provincia de s/acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad (25/10/2022)”**.
- CSJ 2612/2019 ORIGINARIO. **“Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino y otros c/Salta, Provincia de s/acción declarativa de certeza (25/10/2022)”**.
- CSJ 2510/2019 ORIGINARIO. **“HSBC Bank Argentina S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (25/10/2022)”**.
- CSJ 2434/2018 ORIGINARIO. **“ADEBA Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino y otros c/ Córdoba, Provincia de s/acción declarativa de certeza (25/10/2022)”**.

5. Corte Suprema de Justicia de la Nación. “First Data Cono Sur S.R.L. c/ Estado de la Provincia de Corrientes (Dirección General de Rentas) s/ recurso facultativo (acción de nulidad) (28/03/2023)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Prescripción (Tributo y Multa). Aplicación del Protocolo Adicional.

i. Antecedentes del Caso

Oportunamente **Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Corrientes declaró inadmisibile el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto por la actora contra la sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Electoral** que, al desestimar la apelación deducida contra el pronunciamiento de primera instancia, a su vez había rechazado la demanda promovida por la actora.

En dicha demanda **First Data Cono Sur S.R.L. solicitó la declaración de nulidad de la Resolución (DGR) 1.045/11 y del Decreto 1.369/14 (que la confirmó), por la cual se le había determinado de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos fiscales enero/2002 a agosto/2005, al considerar que:**

- **La obligación tributaria se encontraba parcialmente prescripta.**

- **No se había cumplido con lo establecido en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.**

El Superior Tribunal de Justicia (STJ) indicó que el recurrente se había limitado a reiterar sus quejas respecto de la falta de aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral y del rechazo a su planteo de prescripción, exponiendo su **mera discordancia con el análisis de los hechos y del derecho efectuado por la Cámara.**

Afirmó que **la Cámara**, después de examinar los planteos relativos a la nulidad de los actos administrativos cuestionados y la prescripción y desestimarlos, **había destacado que resultaba insustancial el tratamiento de los restantes agravios atento la solución que proponía**, por lo cual, no existía violación alguna del principio de congruencia. Por ello, concluyó (STJ) que el escrito recursivo era ineficaz para la apertura de la instancia extraordinaria local.

- **Es decir:** la **Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Electoral** consideró insustancial analizar el agravio relativo a la falta de aplicación (real) del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral y esto fue ratificado por el STJ.

A partir de dicho pronunciamiento, la actora interpuso el recurso extraordinario el cual, luego de ser denegado, originó la actuación (en queja) objeto de estudio.

- Es importante destacar que, en cuanto al fondo de la cuestión, la pretensión tributaria discutida se basó en el criterio adoptado por sendas resoluciones de la **Comisión Arbitral** y la **Comisión Plenaria**, respectivamente, que fijaron la forma de distribuir entre las provincias los ingresos provenientes de la actividad de procesamiento de datos que desarrolla la Sociedad.

En consecuencia, no existe una cuestión de base imponible sino de atribución de la misma entre distintas jurisdicciones subnacionales, siendo esencial, en consecuencia, la aplicación del Protocolo, lo cual fue solicitado (explícitamente) a la demandada (Corrientes) desde las primeras presentaciones en sede administrativa, dado que el reclamo debía ser satisfecho mediante la compensación entre fiscos deudores y acreedores.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, la accionante también planteó la **prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto por los períodos fiscales 1/02 a 3/05¹⁴** y para aplicar multa en el lapso total exigido, en virtud del inciso 12, del artículo 75, de la CN.

¹⁴ Recordemos que el reclamo incluye hasta el anticipo 8/2005. En consecuencia hay períodos no prescriptos, por más que se dé curso al planteo prescriptivo.

En cuanto a la **sentencia de primera instancia** (adversa a la suerte del contribuyente), la Jueza afirmó, sin que surja del expediente elemento alguno, que la Dirección General de Rentas **habría aplicado** el Protocolo Adicional sin especificar de qué de manera concreta lo habría hecho.

Por otro lado, **también rechazó la defensa de prescripción del tributo con fundamento en el artículo 2532¹⁵, del Código Civil y Comercial de la Nación, que no resulta de aplicación a los períodos fiscales en examen, y guardó silencio respecto de la defensa de prescripción de la multa basada en el artículo 62, inciso. 5, del Código Penal.**

A su turno, como mencioné, la **Cámara** desechó el agravio fundado en la falta de aplicación del Protocolo Adicional al sostener que “**resulta insustancial su tratamiento**” y, en lo relativo a la prescripción, postuló que no cabían dudas sobre la aplicación de las disposiciones del Código Fiscal Provincial, con lo cual eludió el tratamiento de la inconstitucionalidad planteada por su parte.

ii. Dictamen de la Procuración (13/10/2020)

Dada la remisión directa que los ministros de la Corte realizan al Dictamen de la **Dr. Laura Monti**, me detendré a analizar el mismo, puesto que hace a la esencia de la resolución de la causa.

En primer lugar, al momento de analizar la prescripción de las acciones del fisco, la Procuradora expresa que es necesario dejar en claro que la controversia se presenta entre las normas locales del Código Fiscal y el Código Civil (Ley 340), cuerpo normativo que, si bien hoy se encuentra derogado, y reemplazado por el Código Civil y Comercial de la Nación, era el vigente durante los períodos fiscales 1/02 a 3/05, sobre cuya prescripción aquí se discute.

Por lo tanto, resulta de aplicación plena el antecedente, de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, en los autos: “**Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ Demanda Contenciosa Administrativa (5/11/2019)**”.

En consecuencia, solamente basándose en la falta de aplicación del antecedente mencionado, la Procuradora, considera que **corresponde revocar este aspecto de la sentencia recurrida** en cuanto ha sido de recurso extraordinario.

¹⁵ “ARTICULO 2532.- *Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos.*” El resaltado me pertenece.

Yendo a los otros dos agravios (falta de aplicación del inciso 5, del artículo 62¹⁶, del Código Penal de la Nación Argentina y el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral), la Procuración plantea su disenso de las apreciaciones del Superior Tribunal de Justicia por los siguientes motivos:

- “...desde el inicio de las actuaciones la actora explicó que la pretensión fiscal se basaba, exclusivamente, en un ajuste de su coeficiente unificado del Convenio Multilateral, sin verificarse omisión en la base imponible...”.
- “...por ende, el total de su deuda tributaria había sido cancelada entre las distintas provincias y el reclamo de una de ellas (por haber recibido en defecto lo que a otra le había sido pagado en exceso) debía ser satisfecho mediante la compensación entre fiscos deudores y acreedores como lo ordena el Protocolo Adicional y, por idéntico motivo, no podía exigirse intereses ni aplicarse multa...”.
- “.....la sentencia de primera instancia se limitó a afirmar que la provincia **habría aplicado** el citado Protocolo cuando del expediente no surge elemento alguno que demuestre tal aserto, y la Cámara se negó a revisar tal afirmación pues consideró que la cuestión era insustancial para la solución del litigio...”. El resaltado me pertenece
- “...observo que en el acto determinativo el Fisco Provincial se negó expresamente a aplicar el Protocolo Adicional con sustento en que la deuda no se encontraba firme y que la Comisión Plenaria había rechazado su empleo en la Resolución 7/07...”.
- “...pienso que el estudio y la dilucidación de la legitimidad de tales negativas eran conducentes¹⁷ para la correcta solución del litigio pues.....si la provincia hubiera realizado los pasos necesarios para la aplicación del protocolo, esto es la notificación prevista en el punto 2, del artículo 1, el actor, aun en el caso en que su reclamo hubiese sido desestimado vía conformidad del fisco ajeno como por hipótesis plantea la demandada, no habría debido pagar en efectivo como lo hizo, sino mediante los documentos de crédito que prevé al efecto el artículo 2, del

¹⁶ “ARTICULO 62.- La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: 1º. A los quince años, cuando se tratare de delitos cuya pena fuere la de reclusión o prisión perpetua; 2º. Después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito, si se tratare de hechos reprimidos con reclusión o prisión, no pudiendo, en ningún caso, el término de la prescripción exceder de doce años ni bajar de dos años; 3º. A los cinco años, cuando se tratare de un hecho reprimido únicamente con inhabilitación perpetua; 4º. Al año, cuando se tratare de un hecho reprimido únicamente con inhabilitación temporal; 5º. **A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa.**” El resaltado me pertenece

¹⁷ A diferencia de los sostenido por la Cámara y ratificado por el STJ.

Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, esto es un sistema de compensación". El resaltado me pertenece

- ***"...Por ende, con relación a este punto, considero que la sentencia recurrida no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente con adecuada referencia a los hechos de la causa, por lo que corresponde atender los agravios del apelante en cuanto a la arbitrariedad que imputa a lo resuelto..."***. El resaltado me pertenece.
- ***"...en lo relativo a la prescripción de la multa basada en el art. 62, inc. 5°, del Código Penal, estimo que la omisión deliberada del tribunal en considerar la cuestión sometida a fallo torna pertinente el agravio ya que tal silencio priva al recurrente de la posibilidad de rever un punto sustancial de la litis, en que funda su derecho para oponerse a la condena de que ha sido objeto..."***.

Por todo lo expuesto, la Dra. Laura Monti, dictamina en favor de hacer lugar a la queja, declarar formalmente admisible el recurso extraordinario oportunamente interpuesto, revocar la sentencia y ordenar que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento de acuerdo con lo aquí dictaminado.

iii. **Resolución de la CSJN**

Haciendo mérito del dictamen de la Procuración, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** resuelve hacer lugar a la queja, declarar formalmente procedente el recurso extraordinario y declarar que se deje sin efecto la sentencia apelada, haciendo que vuelvan las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado.

6. Procuración General de la Nación. "CANTALUPPI, SANTIAGO s/ acción de inconstitucionalidad (21/04/2023)". Potestades Tributarias de los Municipios. Ecotasa (San Carlos de Bariloche).

i. **Antecedentes del Caso**

El **Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro (STJ)** rechazó la acción deducida por los señores Santiago Cantaluppi, Marcelo Eduardo Aguirre, Juan Manuel Aguirre y la señora María Isabel Cabral, en su carácter de titulares o representantes de establecimientos hoteleros, contra el Municipio de San Carlos de Bariloche (Provincia de Río Negro), con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de las Ordenanzas Locales 2809-CM-16 y 2810-CM-16 en cuanto establecieron la denominada **ecotasa**.

La sentencia explicó que esa gabela es la contraprestación que **se cobra a los turistas que pernoctan en la ciudad de San Carlos de Bariloche, cualquiera sea el tipo y categoría del establecimiento de alojamiento, por los servicios de infraestructura turística brindados por el ente demandado.**

Luego, y en relación con la cuestión de fondo, indicó que las normas cuestionadas fueron dictadas por el municipio de acuerdo con las competencias y facultades impositivas que le reconoce la Constitución Nacional.

En esta línea, agregó que no había sido acreditada la violación a preceptos constitucionales ni tampoco el incumplimiento de los presupuestos que caracterizan jurídicamente a la tasa.

Por otra parte, el STJ señaló que la actividad estatal que sirve de causa a la obligación tributaria fue concretamente individualizada por la ordenanza fiscal. Básicamente la prestación a los turistas de ciertos servicios comprendidos en una serie de actividades estatales enumeradas en la norma de forma no taxativa.

En cuanto al análisis de **razonabilidad** de los preceptos impugnados, sostuvo que no podía soslayarse que San Carlos de Bariloche es una ciudad turística en la que circula una gran cantidad de visitantes y que *“se encuentra sometida a una degradación extraordinaria del ambiente que acarrea un costo adicional de preservación y sostenimiento”*.

Además, de manera genérica, se vinculó a la tasa con un **tributo medioambiental** tendiente a facilitar la puesta en práctica de la regla según la cual quien contamina ha de soportar el costo económico asociado con la reparación del ambiente.

Con base en ello, el STJ consideró razonable que los servicios de mantenimiento y conservación de los espacios e instalaciones de esa ciudad sean solventados con el aporte de los turistas que pernoctan en ella por más de un día.

- Por otra parte, ponderó que, de la prueba obrante en el expediente, surgía de que el servicio, previsto en la norma del municipio, había sido efectivamente prestado.

En lo referido a la proporcionalidad entre el monto del gravamen y el costo de los servicios, manifestó que el municipio demandado, **mediante la prueba informativa producida en el expediente, había demostrado que la cuantía de la tasa guardaba un grado razonable de proporcionalidad con los servicios efectivamente prestados.**

El Tribunal, a modo de conclusión, afirmó:

- *“...resulta indubitable que la Ecotasa al reclamarse en virtud de los servicios municipales referidos en su presupuesto de hecho, no puede ser clasificada como un impuesto, tal como pretende el accionante, ya que reúne las condiciones de una tasa, conforme ha quedado demostrado. La escueta y genérica alegación de inconstitucionalidad impetrada por el actor, desprovista de sustento fáctico y jurídico consistente, resulta insuficiente para que este Superior Tribunal ejerza la atribución que reiteradamente ha calificado como la más delicada de las funciones que pueden encomendarse a un tribunal de justicia...”.*

Disconforme con tal pronunciamiento, Santiago Cantaluppi dedujo recurso extraordinario, cuya denegación dio origen a la queja objeto de análisis en el presente.

Los agravios planteados por el apelante fueron:

- Sostiene que la gabela impugnada no retribuye la prestación de ningún servicio diferenciado para el turista que pernocta y resulta obligado a su pago.
- **Indica que todas las obras de infraestructura y los supuestos servicios enumerados no taxativamente en la norma, y a los que aludió la sentencia apelada, benefician de manera indiscriminada a toda la comunidad y también al turista que solo pasa el día en la ciudad sin pernoctar.**
- Impugna, asimismo, la constitucionalidad del mentado tributo visto como impuesto, por contrariar el Régimen de Coparticipación Federal (23.548).

ii. Dictamen de la Procuración

Según la **Dra. Monti**, el recurso federal intentado es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de una norma local y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de la validez de aquella (artículo 14, inciso. 2, de la Ley 48¹⁸).

¹⁸ “Art. 14. – Una vez radicado un juicio ante los Tribunales de Provincia, será sentenciado y fenecido en la jurisdicción provincial, y sólo podrá apelarse a la Corte Suprema de las sentencias definitivas pronunciadas por los tribunales superiores de provincia en los casos siguientes:...1° Cuando en el pleito se haya puesto en cuestión la validez de un Tratado, de una ley del Congreso, o de una autoridad ejercida en nombre de la Nación y la decisión haya sido contra su validez....2° Cuando la validez de una ley, decreto o autoridad de Provincia se haya puesto en cuestión bajo la pretensión de ser repugnante a la Constitución Nacional, a los Tratados o leyes del Congreso, y la decisión haya sido en favor de la validez de la ley o autoridad de provincia....”. El resaltado me pertenece.

Iniciáticamente expresa que es evidente que el legislador local diseñó el presupuesto de hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago de la gabela tomando en cuenta la prestación a los turistas que pernocten en San Carlos de Bariloche de ciertos servicios comprendidos en una serie de actividades estatales que allí enumera, de forma no taxativa¹⁹.

- Es que el empleo, en la Ordenanza Fiscal, del término **contraprestación** seguido de los servicios allí descriptos indica que la intención del legislador fue retribuir la realización de esas actividades mediante la creación de la **ecotasa**, exhibiendo así la vinculación directa entre hecho imponible (desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado) y una obligación tributaria extraña a la especie impositiva.

Puesta en claro así su naturaleza de tasa corresponde analizar su legitimidad a la luz de lo ventilado en el *sub lite*.

A partir de definir al tributo, **la Procuradora** disiente de la postura del Tribunal respecto de la concreta individualización de la actividad estatal que sirve de causa a la obligación tributaria, **puesto que considera que la ecotasa no satisface un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por la extensa y constante jurisprudencia de la CSJN, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.**

- La **Dra. Laura Monti**, considera que la Ordenanza Fiscal utiliza una fórmula de imposición de enorme laxitud y, por lo tanto, los términos allí empleados no logran precisar, con la claridad necesaria para controlar su existencia y prestación, cuáles son los servicios concretos, efectivos e individualizados referidos a un bien o acto no menos individualizado del contribuyente, a la luz de la reiterada doctrina de la Corte.

Posteriormente, en el mismo sentido, nos recuerda el histórico voto del **Dr. Belluscio** en los autos: **“Cía. Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán s/ Recurso Contencioso Administrativo y Acción de Inconstitucionalidad (5/09/1989)”**, de la CSJN.

En consecuencia, la Procuradora concluye:

¹⁹ “Servicios e infraestructura turísticas y aquellos potenciales que la Municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos, comprensivos de ingresos y portales a la ciudad, sendas, accesos a lagos y sus playas, ríos y montañas, puntos panorámicos, miradores, servicios de información y atención turística, baños públicos”. Todos servicios generales y no individualizados hacia el sujeto de derecho del tributo.

- *“...aplicada dicha doctrina a las constancias de autos queda en evidencia que la pretensión fiscal de la demandada carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en los párrafos anteriores, los cuales encuentran sustento en el art. 17 de la Constitución Nacional, por lo que resulta ilegítimo su cobro...”.*

A todo efecto agrega que es la propia prueba presentada por el Municipio la que confirma tal situación.

- **Por ejemplo.** Se probó que con los fondos provenientes de la **ecotasa**, se financió: **a)** la construcción de un “Skatepark”, **b)** la iluminación del Paseo del Sur, **c)** el Centro de Informes Turísticos, **d)** diversos trabajos de pintura en el Centro Cívico, **e)** el soterramiento del Centro Cívico, **f)** la parquización del paseo Juan Manuel de Rosas y, **g)** la construcción de miradores y senderos en el Parque Municipal Llao Llao y en el jardín botánico.

Tales prestaciones, que la municipalidad alegó haber brindado, y que fueron tomadas en consideración por la sentencia apelada y, en la inteligencia de ambas, darían lugar al derecho de la demandada a exigir la retribución pretendida, no representan una efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente, elemento indispensable para justificar la validez de la imposición de una tasa.

Por el contrario, se trata de actividades realizadas por el municipio que favorecen a la comunidad en su conjunto y no solo a los turistas que pernocten en establecimientos ubicados dentro del ejido municipal.

Por este motivo, la **Dra. Laura Monti** dictamina que es ilegítimo el cobro del tributo y en nada altera tal conclusión el eventual carácter ambiental del tributo en crisis (puesto que no se produjo ninguna prueba en este sentido). En virtud de todo lo expuesto, consideró que corresponde admitir la queja, declarar formalmente procedente el recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia apelada.

7. Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA). “Frigorífico Villa de Mayo S.R.L. (12/04/2023)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Provincia de Buenos Aires. Sanciones. Prescripción. Aplicación del Código Penal de la Nación.

i. Antecedentes y Conclusiones del Caso

En materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, desde el fallo **“Filcrosa S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda (30/09/2003)”²⁰**, hace casi 20 años, las discusiones más relevantes se suscitan en rededor de la temática de la prescripción, especialmente cuando estamos litigando en jurisdicciones donde los fiscos (históricamente) jugaron al filo de la misma, como es el caso de la Agencia de Recaudación Provincia de Buenos Aires (ARBA).

De hecho, si relevamos los antecedentes del TFAPBA de los últimos años, mayoritariamente los decisorios están centrados en declarar o no la prescripción de las acciones del fisco. Hay muy pocas resoluciones, y en particular desde que se acentuó la vacancia de las vocalías, que se sumerjan en otras problemáticas.

Yendo al caso objeto de análisis estamos frente a un contribuyente local del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de la Provincia de Buenos Aires, siendo los períodos objeto de reclamo 2008 (enero a diciembre) y 2009 (enero a octubre).

Le relevante del caso de marras es que en el voto del vocal preopinante, **Cr. Rodolfo Dámaso Crespi**, encontramos, por primera vez, que el TFAPBA aplica, con la cita específica, la jurisprudencia emanada de la causa: **“Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ Contencioso Administrativo – Medida Cautelar (7/03/2023)”²¹**, ratificándose así la aplicación de la cláusula de los códigos establecida en el inciso 12, del artículo 75, de la CN (en este caso el Código Penal de la Nación).

- **En este caso el Código Penal de la Nación, particularmente, el artículo 62, inciso 5°.**

Es relevante tener en cuenta que el **Cr. Crespi**, en este caso concreto, **considera que el cómputo se perfecciona a partir del vencimiento de la declaración anual** (reitero, en este caso concreto que estamos en presencia de un contribuyente local de IIBB). Por lo tanto, se declara prescripta la acción del fisco a los fines de cobrar la multa.

El voto de vocal preopinante es acompañado por la conjueza, **Dra. Irma Gladys Nancuñil**, no así por el **Dr. Carlos Angles Carballal**, quien considera inoficioso aplicar este antecedente al presente caso dado que, por aplicación del Código Civil, todo hubiera estado prescripto igual. **En consecuencia, no podemos hablar de jurisprudencia, pero sí de un caso muy relevante.**

²⁰ Corte Suprema de Justicia de la Nación.

²¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación.

8. Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA). “BBVA BANCO FRANCES S.A. (30/03/2023)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Provincia de Buenos Aires. Prescripción. Aplicación del Código Civil y Comercial de la Nación.

i. Antecedentes y Conclusiones del Caso – Jurisprudencia Concordante

La resolución **BBVA BANCO FRANCES S.A.**, la cual se replica en decenas/cientos de resoluciones idénticas, nos permite confirmar cuál es la fórmula que utiliza el TFAPBA, para determinar si operó o no la prescripción de las acciones del fisco, en este caso para reclamar el tributo. En el próximo apartado, nos adentraremos en un análisis exhaustivo de la misma, utilizando otra causa como ejemplo.

Volviendo al antecedente BBVA, el período reclamado es el año fiscal 2013 y, el vocal preopinante, **Cr. Crespi**, realiza el cálculo que expondré en el siguiente párrafo, siempre partiendo de que se está en presencia de un **tributo de carácter anual** y, por lo tanto, el hecho basal que provoca que comience a computarse el plazo de prescripción es la presentación de la declaración jurada anual.

La fórmula/metodología aplicada al caso concreto (que se replica en decenas/cientos de causas) es la siguiente:

- El plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 1 de julio de 2014²² y habría vencido a las 24hs. del 30 de junio de 2019, de no haber mediado, con fecha 8 de noviembre de 2016, la notificación de la liquidación de las diferencias de impuesto ajustadas por la inspección circunstancia esta última que suspendió el curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el **artículo 2.541**²³, del **Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCN)** ya vigente en ese momento.
- El **TFAPBA** utiliza esta causal de suspensión, no prevista en el Código Fiscal, basándose en el antecedente, de la CSJN, en los autos: **“Banco de la Nación Argentina c/ GCBA —AGIP DGR— resol. 389/09 y otros (21/06/2018)”**.

²² Partiendo de que el vencimiento para la presentación de la declaración anual de 2013 operó el 30/06/2014 (CM05).

²³ *“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..”*

- En este marco, entonces, el 8 de mayo de 2017 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal en cuestión, y su vencimiento se produjo a las 24hs. del 30 de diciembre de 2019.
- Así las cosas, habiendo sido dictada la Disposición Delegada (SEATYS) N°1368 (Determinación de Oficio), con fecha 20 de mayo de 2020, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, **corresponde hacer lugar al planteo opuesto.**

Por supuesto, los autos que conforman la jurisprudencia aplicable son²⁴:

- *Filcrosa SA s/Quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda (30/09/2003).*
- *Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés - Ejecutivo - Apelación - Recurso Directo (1/11/2011).*
- *Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA c/Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/Demanda Contenciosa Administrativa (5/11/2019)*²⁵.
- *Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Recuperación de Créditos SRL s/Apremio Provincial Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (22/10/2020).*

Este último caso proveniente de la **Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires (SCBA)**²⁶ y ha sido el que propició la jurisprudencia actual del TFAPBA, como organismo administrativo con facultades jurisdiccionales.

ii. Fórmula/Método del TFAPBA – Cómputo de la Prescripción

Desde el momento en que la CSJN aplicó el artículo 280²⁷, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en el famoso caso **“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Recuperación de**

²⁴ Sólo los más representativos y aplicables al caso.

²⁵ Particularmente en casos en donde es de aplicación el Código Civil.

²⁶ 16/05/2018.

²⁷ “Art. 280. - Llamamiento de autos. Rechazo del recurso extraordinario. Memoriales en el recurso ordinario. Cuando la Corte Suprema conociere por recurso extraordinario, la recepción de la causa implicará el llamamiento de autos. **La Corte, según su sana discreción, y con la sola invocación de esta norma, podrá rechazar el recurso extraordinario, por falta de agravio federal suficiente o cuando las cuestiones planteadas resultaren insustanciales o carentes de trascendencia...**”. El resaltado me pertenece

Créditos SRL s/Apremio Provincial Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (22/10/2020)”, el TFAPBA se allanó a la jurisprudencia **Filcrosa** y desarrolló una fórmula *ad hoc* para la aplicación del cómputo de la prescripción que viene utilizando de forma pacífica más allá del desmembramiento de sus miembros (hoy sólo hay dos vocales designados de un total de nueve).

En la misma aplica la jurisprudencia de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación y Suprema Corte de Buenos Aires**, pero con algunas excepciones (ej. anualidad del tributo y creación de causales de suspensión – constitución en mora con la notificación de los ajustes) que buscan morigerar sus efectos en beneficio del ente recaudador.

Sólo a fines didácticos utilizaré el análisis que realiza el **Dr. Ángel Carlos Carballal** en el caso **MOLFINO HERMANOS S.A. (31/08/2021)**, de la **SALA III**, del TFAPBA, en el cual se sintetiza la aplicación del instituto de la prescripción por parte del tribunal.

(A) IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – TRIBUTO ANUAL

En primer lugar **el TFAPBA sostiene que estamos en presencia de un tributo anual** y, por lo tanto, la prescripción comienza a computarse a partir del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración anual, a los fines de dar cumplimiento cabal con lo establecido (según este organismos administrativo) con lo establecido en el CCyCN.

Es decir, si bien se reconoce que es inconstitucional el art. 159, del Código Fiscal (CF), que establece que la prescripción de debe computar a partir del 1° de enero del año posterior al vencimiento de la declaración anual, no se concede que deba computarse con el vencimiento de cada anticipo, si no, reitero, a partir del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración anual.

Los argumentos por los que se sostiene esta postura son los siguientes (voto del Dr. Carballal – causa MOLFINO):

- *“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)." El resaltado me pertenece

- ***"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."*** El resaltado me pertenece
- *"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 23548 de Coparticipación Federal y, en su consecuencia, 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."* El resaltado me pertenece

En virtud de lo expuesto, se niega la aplicación (plena) de la doctrina **Ullate** y se mantiene la anualidad del tributo, tema también controvertido, inclusive a nivel de la justicia de la Provincia de Buenos Aires.

(B) CONSTITUCION EN MORA – NOTIFICACION DE LOS AJUSTES

Por otra parte, según el TFAPBA, la aplicación del CC y/o CCyCN implica que el curso de la prescripción se suspenda (por única vez) por la constitución en mora y/o interpelación fehaciente, antes por el plazo de un año (CC) y ahora seis meses (CCyCN), con la mera notificación de los ajustes (prevista).

El sustento de tal interpretación lo consiguen, como se vio en el caso **BBVA**, por medio de una lectura sesgada del fallo de la CSJN en los autos: **"Banco de la Nación Argentina c/ GCBA — AGIP DGR— Resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento (21/06/2018)"**.

(C) DISPENSA DE LA PRESCRIPCIÓN YA CUMPLIDA (SEGUNDA CAUSAL DE SUSPENSIÓN DE FACTO) APELACIÓN ANTE EL TFAPBA

De la lectura de todos los antecedentes del TFAPBA citados, y en particular de la causa **MOLFINO**, surge de forma palmaria que la apelación, con efecto suspensivo, ante el tribunal tipifica la **dispensa de la prescripción ya cumplida** (una segunda causal de suspensión de facto) en los términos del **artículo 2550²⁸**, del **CCyCN**, pero no por aplicación del art. 161, CF.

En la causa **MOLFINO**, donde **no se declararon prescriptas las acciones del fisco** por que la determinación de oficio y apelación ante el TFAPBA se perfeccionaron antes de la fecha en que la misma operó (según los lineamientos expuestos previamente, creados por el propio tribunal), se expresa que:

- *“Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos 2 años y 3 meses de prescripción, el 28/09/2010 se suspende hasta el 28/09/2011, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2014. Sin embargo, previo a ello, y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada N°1956 de fecha 10/06/2014, que contiene la intimación de pago del tributo determinado, diligencia efectuada los días 18, 19, 23 y 25 de junio de 2014, conforme surge de las constancias de fojas 3907/3923 y la posterior presentación de los recursos bajo tratamiento, opuestos en fechas 11, 14 y 15 julio de 2014...”*
- *“A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera la situación expresamente prevista por el artículo 3980 (“Cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses...”). Actualmente, el nuevo Código Civil y Comercial Unificado mantiene esta previsión en su artículo 2550.”* El resaltado me pertenece.

²⁸ *“Dispensa de la prescripción. ARTICULO 2550.- Requisitos. 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...”*

iii. Conclusión

En conclusión, hoy, más allá de comulgar o no con la misma, existe un método/fórmula para el cómputo de la prescripción que viene aplicando de pacífica el TFAPBA para aquellas causas cuyos períodos fiscales objeto de reclamo estaban bajo la vigencia del Código Civil.

Veremos cual es la interpretación de este tribunal administrativo en relación al artículo 2532²⁹, del CCyCN, más allá que no debería cambiar el *status quo* puesto que el mismo sólo refiere al plazo y no a las causales de comienzo de cómputo y/o suspensión y/o interrupción.

²⁹ *“Prescripción. ARTICULO 2532.- Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos.”*