 *Cabta Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, *21 de junio de 2018* - -

Vistos los autos: "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA -AGIP DGR- resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento".

Considerando:

1º) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal modificó la sentencia de primera instancia y, en consecuencia, hizo lugar parcialmente a la demanda interpuesta por el Banco de la Nación Argentina contra la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires a fin de obtener la declaración de nulidad de las resoluciones 3386-DGR-2008, 3663-DGR-2008 y 389-AGIP-2009. Por medio de ellas, el organismo recaudador local había impugnado las declaraciones juradas relativas al impuesto sobre los ingresos brutos presentadas en los meses de diciembre de 2002 y diciembre de 2003, determinado de oficio la materia imponible en esos períodos fiscales y aplicado una multa por omisión fiscal (resolución 3386-DGR-2008; resolución 3663-DGR-2008 y resolución 389-AGIP-2009).

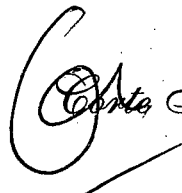
En concreto, el tribunal a quo rechazó el planteo de prescripción opuesto por la actora y consideró que le asistía razón con relación a la exclusión de la base imponible del impuesto a los bonos recibidos en compensación de la pesificación asimétrica (decreto 905/02) y a la deducción por créditos inco-brables efectuada en los ejercicios fiscales 2002 y 2003. Asimismo, la cámara mantuvo lo decidido en la instancia anterior al dejar sin efecto la sanción de multa aplicada por error excusable en la conducta de la actora (fs. 958/968).

2º) Que contra esa sentencia ambas partes dedujeron recursos ordinarios de apelación (fs. 973/974 y 976/977), que fueron concedidos (fs. 979) y que resultan formalmente admisibles pues se dirigen contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación indirectamente es parte -a través del Banco de la Nación Argentina- y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inciso 6º, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte, vigente cuando fue notificado el fallo. Cabe aclarar que la decisión apelada fue notificada con anterioridad al dictado del pronunciamiento de esta Corte en el caso "Anadon" (Fallos: 338:724), por lo cual la doctrina establecida en él no resulta aplicable al caso en examen, según lo expuesto en el punto 3º de la parte dispositiva de ese fallo.

Obran a fs. 1030/1043 y 1046/1066, respectivamente, los memoriales de agravios de la actora y de la demandada y, a fs. 1070/1092 vta. y 1094/1128 sus contestaciones.

3º) Que el Banco de la Nación Argentina expone los siguientes agravios:

a) Sostiene que el tribunal *a quo*, al rechazar su planteo de prescripción, se apartó de la doctrina fijada por esta Corte, en especial, a partir de los casos "Filcrosa" (Fallos: 326:3899) y 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, precedentes en los que estableció que resulta contrario al orden constitucional la aplicación de normas locales que en materia de prescripción



Corte Suprema de Justicia de la Nación

de las obligaciones tributarias no se ajusten a las disposiciones contenidas en el Código Civil en lo referente al plazo de aquella (art. 4027, inciso 3º), al inicio de su cómputo (art. 3956), o bien, a las causales de suspensión o interrupción (art. 3986). Según lo expresa, "...en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el plazo de prescripción no podrá superar los cinco años y no deberá computarse desde el primero de enero siguiente al del vencimiento general de la obligación tributaria, como establece su Código Fiscal, sino que deberá calcularse desde el vencimiento mismo de dichas obligaciones (cada uno de los anticipos), resultando ineficaces aquellas causales de suspensión y/o interrupción que difieran de las reguladas en el Código Civil" (fs. 1034 vta.). Asimismo, sostiene que cada anticipo es autónomo y, por lo tanto, "...el plazo de prescripción de cinco años corre a partir del vencimiento de cada uno de los anticipos y no a partir del 1º de enero del año siguiente al del vencimiento anual, como lo establece [en su criterio] ilegalmente el Código Fiscal porteño" (fs. 1036 vta.). Sobre la base de este raciocinio aduce que puesto que la resolución que determinó el impuesto le fue notificada el 12 de septiembre de 2008 corresponde declarar "...la prescripción de la deuda determinada hasta el mes de agosto del año 2003" (fs. 1036 y 1038);


b) Con relación al ajuste realizado por el fisco local en concepto de diferencias de cotización originadas en la conversión a pesos de los estados contables de las filiales existentes en el exterior del país, aduce que la ausencia de tratamiento de este punto en la sentencia con sustento en una suerte de "cosa juzgada administrativa", convierte al fallo en un acto arbitra-

rio pues impide la revisión judicial del accionar ilegal de la administración (fs. 1041). Expresa, también, que no existe sustento territorial para gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a esas actividades realizadas fuera del país (fs. 1039 vta./1041);

c) Por último, cuestiona la decisión del a quo referida a las sumas que el banco liquida en favor del Poder Judicial de la Nación en los términos de la ley 23.853 y su exclusión de la base imponible para el cálculo del tributo, en los términos del art. 150 del Código Fiscal -texto vigente en el año 2002- y del art. 158 del texto vigente en el año 2003 (fs. 965 vta./966 vta.).

4º) Que, por su parte, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires cuestiona la sentencia manifestando los siguientes agravios:

a) Se ha excluido del importe del tributo a los bonos recibidos por el Banco de la Nación Argentina en el marco del decreto 905/02, al considerarlos un subsidio que no integra la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos (art. 163, inciso 4, del Código Fiscal, t.o. 2002). En este sentido expresa que "...ni desde el punto de vista de la realidad económica, ni desde la naturaleza y finalidad de las normas que le dieron origen,... [aquel] bono podía ser considerado un subsidio -tal como lo hace el tribunal-, pues precisamente el principio mencionado como los términos del Decreto 905/02 justifican la gravabilidad del ingreso" (fs. 1049 vta.). Sostiene que el hecho de que las operaciones alcanzadas por la pesificación asimétrica ya se




Corte Suprema de Justicia de la Nación

habían concretado es lo que aleja a los conceptos aquí discutidos de la actividad de fomento o subsidio "...en tanto ésta importa incentivar una conducta futura más no una que ya haya acaecido". Aduce que la subvención se caracteriza por la conducta futura que se espera del beneficiario, que funciona como una condición generalmente impuesta con carácter resolutorio y que de allí nace la facultad de la administración de fiscalizar la actividad subvencionada. Asimismo, afirma que el subsidio detenta "...carácter permanente..." y no tiene en cuenta a un sujeto en particular sino que se subsidia una actividad o gestión determinada que, además, persigue un fin social o de bien común (fs. 1050 vta. y 1051). En consecuencia, asevera que los bonos recibidos por el actor no pueden tener el mismo tratamiento impositivo que un subsidio pues aquellos "...no fueron entregados ni como una prestación pública asistencial, ni tuvieron en miras fines benéficos o sociales. Menos aún fueron entregados para facilitar [la] ejecución de obras o actividades de interés general" (fs. 1052).

Por otra parte, sostiene que el bono en cuestión es consecuencia directa de la actividad de intermediación financiera que ejerce el actor y, por lo tanto, se encuentra alcanzado por el hecho imponible. En su concepto, si bien "...el bono persigue cubrir la diferencia entre lo que le deberían haber pagado al Banco y lo que efectivamente le pagaron..." ello no constituye un subsidio "...en tanto esos 'efectos patrimoniales negativos' desaparecieron por la sustitución del deudor original. No se subsidió, se reemplazó el ingreso que debía entregar el deudor" (fs. 1053). Agrega que los precedentes en los que el tribunal a

quo pretendió apoyar su decisión no tienen relación alguna con lo debatido en autos. Por último, rechaza la posibilidad de que las operaciones discutidas puedan quedar comprendidas en las disposiciones del art. 126, inciso 2, del Código Fiscal (t.o. 2002) que exime del pago del tributo a los ingresos provenientes de "...toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las provincias, las municipalidades y la Ciudad de Buenos Aires como así también las rentas producidas por los mismos o los ajustes de estabilización o corrección monetaria...", pues "...la entrega del bono [por parte del Banco Central] no es una operación sobre el instrumento entregado, sino el instrumento en sí" y, en consecuencia, es un ingreso alcanzado por el tributo (fs. 1054 vta. y 1055 vta.). Manifiesta que la interpretación propiciada por el a quo, en tanto implica una inteligencia extensiva o analógica de la norma, no se ajusta a los parámetros que deben ser respetados al establecer los alcances de las exenciones tributarias y, además, encierra una contradicción conceptual pues si el ingreso por la entrega de aquellos bonos "...se encuentra exento no se puede encontrar excluido y viceversa" (fs. 1058/1058 vta.);

b) Con relación a la deducción realizada por la actora en concepto de "créditos incobrables", sostiene que la sentencia menoscaba las reglas del debido proceso pues se limitó a examinar los parámetros de incobrabilidad sin considerar si se hallaban reunidos los recaudos que establece el Código Fiscal para que dichos créditos puedan ser deducidos de la base imponible, esto es, que la incobrabilidad se produzca en el período fiscal



Corte Suprema de Justicia de la Nación

que se liquida y que el crédito considerado incobrable haya integrado la base imponible de cualquiera de los períodos fiscales no prescriptos (art. 165). Afirma, además, que la actora no acompañó la documentación para respaldar las deducciones que pretendía realizar;

c) Por último, con respecto a la revocación de la multa, indica que en el caso no existió error excusable que permita eximir al Banco de la Nación Argentina de la sanción de multa aplicada en sede administrativa.


5º) Que, tal como se verá a continuación, los cuestionamientos planteados por las partes no constituyen una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que consideran erradas (Fallos: 310:2914; 311:1989; 312:1819; 315:689; 317:1365; 329:5198; 330:1336, entre otros) y solo ponen de manifiesto afirmaciones dogmáticas que no rebaten los aspectos específicos tenidos en cuenta por la cámara en su decisión (Fallos: 329:3537). Cabe recordar, en ese orden, que no basta la aserción de una determinada solución jurídica si ella no está razonada, constituye un agravio concretamente referido a las circunstancias del caso y contempla los términos del fallo impugnado, del cual deben rebatirse, mediante una prolija crítica, todos y cada uno de los argumentos en los que aquel se apoya (doctrina de Fallos: 312:587; 315:325; 316:420; 323:1261; 325:309 y 1145; 330:2836, entre otros).

6º) Que las cuestiones teóricas vinculadas al instituto de la prescripción planteadas por la parte actora resultan inconducentes para la solución concreta del caso. En efecto, lo

cierto es que no ha acreditado de forma contundente que la aplicación del régimen de la prescripción liberatoria contenido en el Código Civil pueda beneficiar su pretensión, y ello impide al Tribunal expedirse sobre la naturaleza de la prescripción, la distribución federal de competencias en materia tributaria, la analogía entre esta causa y el precedente "Filcrosa" (Fallos: 326:3899), la posible aplicación al caso del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, y el carácter anual o mensual del período fiscal en el impuesto sobre los ingresos brutos a los efectos del cómputo de la prescripción.

Ello es así, toda vez que, aun resolviendo cada uno de esos nudos problemáticos en favor del contribuyente, ello culminaría con la aplicación del Código Civil y la admisión de una prescripción de cinco años computada desde el pago de cada uno de los anticipos mensuales y no a partir de la declaración jurada anual. Sin embargo, tal como se expondrá a continuación, ese enunciado no permite en este caso tener por extinguidas las acciones del fisco local para perseguir el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales 2002 y 2003.

En efecto, suponiendo que las declaraciones juradas anuales que el recurrente presentó mediante los Formularios CM 05 agregados a fs. 393 y 682 del expediente administrativo tuvieran mero carácter informativo, aquel acompañó en el mes de diciembre del año 2002 y en el mismo mes del año 2003, la liquidación mensual del anticipo 12° y, una *declaración rectificativa* correspondiente también al mes de diciembre (Formularios CM 04) —cuya fecha de vencimiento era el 14 de enero de 2003 y el 14 de enero de 2004, respectivamente, para cada uno de aquellos perío-

 Corte Suprema de Justicia de la Nación

dos fiscales-, de la cual surgía la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio anual, resultado al que la actora arribó tras aplicar a la base imponible del tributo acumulada en el año calendario, la alícuota vigente para la actividad que aquella desarrolla (ver fs. 389/391 y 669/671 del expediente agregado).


Precisamente, fueron esos importes del gravamen, detallados en las declaraciones mencionadas los que impugnó el organismo recaudador (ver fs. 391; 671 y 748 del expediente agregado; planilla anexa a la resolución 3500-DGR-2007, fs. 407 del expediente principal).

La propia actora resaltó la importancia de esta presentación anual para el período fiscal 2002, ya que puso en conocimiento de distintas autoridades fiscales cuál sería el criterio a seguir para el ingreso del tributo, dadas las especiales circunstancias que afectaban a las entidades financieras. Según lo expresó, "...ante la imposibilidad de realizar una adecuada determinación mensual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el año 2002, la misma se realizará presentando en forma extraordinaria una rectificativa del anticipo (formulario CM 04) correspondiente al mes de diciembre/2002, procediendo a computar los pagos mensuales realizados a cuenta de esta determinación final". Asimismo, indicó que "...no corresponderá la rectificación de las determinaciones mensuales practicadas, ajustándose las mismas en la liquidación anual acumulada..." (fs. 97/98 del expediente agregado; los subrayados no pertenecen al texto).

En tales condiciones, no resulta viable computar el plazo de prescripción desde la fecha de vencimiento de cada uno de los anticipos ingresados durante el año calendario, ya que el importe impugnado por la administración fiscal fue producto de la liquidación final del tributo realizada por la actora en el mes de diciembre de aquellos años (ver los Formularios CM 04, agregados a fs. 391 y 671 del expediente agregado).

En consecuencia, la aplicación exclusiva del Código Civil que pretende el apelante no impide el cómputo del plazo de prescripción de cinco años desde los meses de diciembre de 2002 y 2003. Mas 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).

De donde se desprende que, aun aplicando el marco normativo que se pretende, las acciones del fisco para perseguir el gravamen en el período fiscal 2002, se suspendieron por la constitución en mora a los cuatro años y siete meses y retomaron su curso el 29 de agosto de 2008. De manera que el plazo de prescripción de cinco años no se encontraba cumplido al momento



Corte Suprema de Justicia de la Nación


del dictado de la resolución 3386, el 11 de septiembre de 2008, ni de su notificación producida el día siguiente (ver fs. 1036 y 1038 del expediente principal y 1279/1314 del agregado). Y a idéntica conclusión, aun sin computar la suspensión del curso de la prescripción, se llega con respecto al período fiscal 2003, puesto que la declaración rectificativa fue presentada en el mes de diciembre de ese año.

7º) Que con relación al ajuste realizado por el fisco local por las diferencias halladas en los estados contables de las filiales existentes en el exterior del país, la deficiencia del memorial es nítida pues el apelante sostiene que este tema no ha sido tratado por el *a quo* y, por lo tanto, el pronunciamiento recurrido es arbitrario. Sin embargo, omite considerar que su presentación ante la alzada fue rechazada porque sus agravios no reunían los recaudos del art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, según se expresó en la sentencia, "siquiera en mínima medida" constituían una refutación de lo decidido en primera instancia, y por lo tanto, ponían de manifiesto "el desinterés de la parte actora sobre tales aspectos..." (fs. 963 vta. y 964).

Por lo demás, el agravio referido a la ausencia de sustento territorial que integra el hecho imponible para gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos conceptos originados en actividades realizadas fuera del país no fue propuesto ante la alzada. En consecuencia, es fruto de una reflexión tardía (ver fs. 869 vta. y 870), y no puede ser tratado por el Tribunal en esta instancia ordinaria (Fallos: 315:1169; 319:1818; 322:1546; 326:1436; 327:3721; 329:2498 y 4349, entre otros).

8°) Que también resulta insuficiente la queja del apelante sobre la imposibilidad de detraer del cálculo de la base imponible del impuesto los importes liquidados por las instituciones financieras en favor del Poder Judicial de la Nación por la constitución de depósitos judiciales, esto es, el 50% de la diferencia entre la tasa activa y la tasa pasiva devengada por operaciones de plazo fijo, ajustable o no, y de caja de ahorro -art. 3°, inciso c.1).1, de la ley 23.853-, pues no se ha rebatido el principal fundamento de la sentencia. En efecto, en el memorial se afirma que aquellos importes deben ser considerados "intereses pasivos" deducibles de la base imponible (fs. 1042/1042 vta.), pero no se refutó el fundamento del a quo, según el cual, los intereses que abona el Banco de la Nación Argentina no constituyen propiamente el interés o rédito que abona como depositario al Poder Judicial con motivo de las operaciones pasivas, sino que se trata de una erogación singular "que integra la mecánica de los depósitos judiciales, [y] se determina en función y a partir de la utilidad que obtiene el banco por la diferencia de tasas que se verifica entre las operaciones activas y pasivas" (cfr. fs. 966). En esas condiciones, el apelante no explica por qué motivos los ingresos del Poder Judicial individualizados en el art. 3° de la ley 23.853 deben considerarse como intereses abonados por el Banco de la Nación Argentina.

9°) Que en cuanto a los agravios expuestos por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires referidos a los bonos emitidos por imperio del decreto 905/02, cabe señalar que se participe o no de las conclusiones de la sentencia acerca de que la medida adoptada por aquel decreto constituye un subsidio, lo cier-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

to es que la recepción por parte de los bancos beneficiarios de los bonos a que se ha hecho referencia, no constituye un ingreso bruto gravado en los términos definidos por el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En efecto, puesto que el impuesto sobre los ingresos brutos por definición es aquel debido "por el ejercicio habitual y a título oneroso" de una actividad, ello supone la existencia de una contraprestación -dineraria o en especie- como retribución a la actividad ejercida, criterio que es reafirmado por las propias definiciones del hecho imponible, el ingreso bruto y la base imponible, contenidas en el ordenamiento fiscal (ver arts. 119; 143 y 146 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en su texto ordenado en el año 2002 y, con similar redacción, arts. 128; 151 y 154, en su texto ordenado en el año 2003). Específicamente para el caso de las entidades financieras, los textos vigentes en aquellos años, establecían que la base imponible estaba constituida por la diferencia resultante entre el total del haber de las cuentas de resultado y los intereses y actualizaciones pasivos, esto es, la retribución por los ingresos generados por la actividad de intermediación financiera. De ello se deriva la necesaria interrelación entre la actividad (habitual y a título oneroso) sujeta a impuesto y los ingresos brutos que aquella genera.

En el caso examinado, la recepción de los bonos no ha constituido un ingreso que tuvo por objeto retribuir la actividad ejercida por las entidades financieras. Lejos de ello, se trató de una medida excepcional proveniente del Estado Nacional que, en atención al interés público comprometido, decidió resar-

cir los efectos patrimoniales negativos padecidos por las entidades financieras, como consecuencia de una medida de emergencia.

Lo cual, en definitiva torna innecesario el debate sobre la naturaleza de los títulos, el principio de legalidad en materia de fomento y la posibilidad de incluir estos bonos en el supuesto de exención del tributo previsto en el art. 126, inciso 2, del ordenamiento fiscal (fs. 963/963 vta.).

10) Que, por último, los agravios de la demandada relativos a la deducción de los créditos incobrables y a la exculpación de la multa que dispuso la sentencia no se hacen cargo de los fundamentos en los cuales se sustentó esa decisión.

En efecto, el apelante centró su cuestionamiento referido a los créditos incobrables en el art. 165 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, t.o. 2002, que exigiría para la deducción de tales créditos la configuración de dos recaudos: que la incobrabilidad se haya producido en el transcurso del período fiscal que se liquida y, que aquel crédito haya integrado la base imponible en cualquiera de los períodos no prescriptos, aspecto este que no ha sido controvertido por las partes y que -contrariamente a lo afirmado por aquel- fue expresamente abordado en la sentencia (fs. 965). Además, adujo que el tribunal a quo "...ignoró las mismas constancias de la causa que dice analizar" y limitó su examen a los parámetros de incobrabilidad del crédito (fs. 1059 vta.; 1060/1060 vta. y 1062 vta./1063).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Sin embargo, ello no coincide con los términos de la sentencia. En efecto, el núcleo del razonamiento del a quo consistió en que la compulsas del expediente administrativo permitía concluir, por una parte, que la actora entregó a la autoridad fiscal "un listado correspondiente al programa que permitía procesar... el tratamiento impositivo de los préstamos en mora..." y, por la otra, que en aquellas actuaciones no existía ningún informe o dictamen de la administración tributaria que "...mediante un análisis detallado y debidamente fundado, hubiere sustentado las observaciones o discrepancias que en el orden conceptual y/o metodológico suscitaren las deducciones efectuadas por el contribuyente...", de manera tal que resultaba imposible dilucidar y saber en concreto cuál era la objeción en cuanto a "...las pautas, criterios y ámbitos temporales...empleados por el contribuyente..." (fs. 964/964 vta. y 965/965 vta.). Asimismo, la cámara, tras examinar el concepto de crédito incobrable, puntualizó que a los dos recaudos mencionados precedentemente debía añadirse la aplicación de algún parámetro o índice de incobrabilidad y que, en este sentido, puesto que las normas que rigen el tributo fijaban pautas de notoria laxitud, resultaba inobjetable el utilizado por la actora -la categorización de los deudores según la clasificación establecida en la normativa dictada por el Banco Central-, circunstancia de la que da cuenta el peritaje contable realizado en la causa (fs. 965). Todo lo cual resulta suficiente para revelar, como se adelantó, la ausencia de razones de mérito que justifiquen apartarse del criterio adoptado por el a quo.

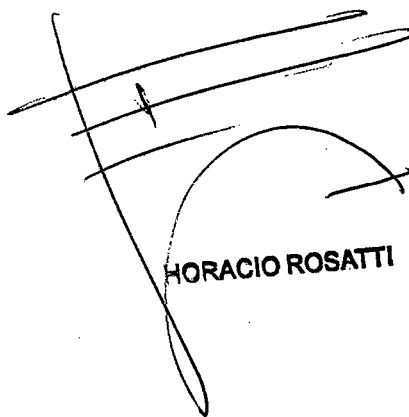
Similar deficiencia exhibe el agravio relativo a la exculpación de la multa, pues el apelante se limitó a expresar

que en tanto las cuestiones debatidas no son fáctica ni jurídicamente complejas "...contrariamente a lo sostenido por el Tribunal... [a quo] no existió error excusable alguno" (fs. 1063 vta. y 1064). Mas, no se hace cargo de las dudas interpretativas generadas en torno a cada uno de los conceptos expuestos en la sentencia de cámara.

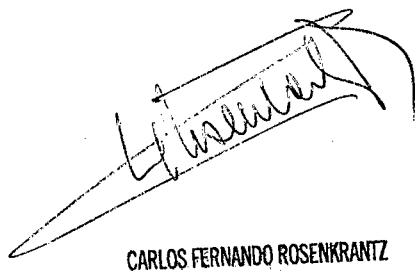
Por ello, se desestiman los recursos ordinarios deducidos por ambas partes y se confirma la sentencia. Las costas de esta instancia se distribuyen por su orden en razón de los mutuos vencimientos. Notifíquese y devuélvase.



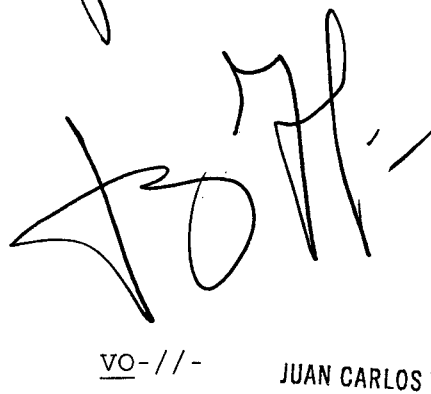
En su voto
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



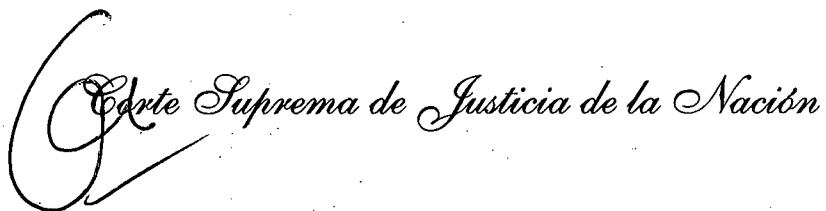
HORACIO ROSATTI



CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ



VO-//-
JUAN CARLOS MAQUEDA



-//-TO DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON
DE NOLASCO

Considerando

1º) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó algunos aspectos de la sentencia de primera instancia y, en consecuencia, admitió parcialmente la demanda deducida por el Banco de la Nación Argentina con el objeto de que se dejen sin efecto las resoluciones de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos - Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, mediante las que se impugnaron las declaraciones juradas relativas al impuesto sobre los ingresos brutos presentadas por la actora en los meses de diciembre de 2002 y diciembre de 2003 -anticipos mensuales 12º correspondientes a dichos meses y las respectivas declaraciones rectificativas-; se determinó de oficio la materia imponible con respecto a los mencionados períodos fiscales y se impuso una multa por considerar configurado un supuesto de omisión fiscal (resolución 3386-DGR-2008; resolución 3663-DGR-2008 y resolución 389-AGIP-2009).

Como resultado, si bien el tribunal a quo rechazó el planteo de prescripción opuesto por la actora y mantuvo en lo sustancial la determinación del gravamen realizada por la administración tributaria local, consideró que le asistía razón al Banco de la Nación Argentina al sostener que el importe de los bonos recibidos en compensación de la pesificación asimétrica de sus activos y pasivos en moneda extranjera (decreto 905/02) no integraba la base imponible del impuesto sobre los ingresos bru-

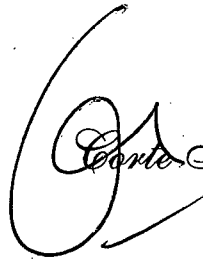
tos y que, también, resultaba correcta la deducción por créditos incobrables efectuada por aquel banco en los ejercicios fiscales 2002 y 2003. Finalmente, la cámara mantuvo lo decidido en la instancia anterior acerca de que correspondía dejar sin efecto la sanción de multa aplicada puesto que había mediado un error excusable en la conducta de la actora (fs. 958/968).

2º) Que contra tal sentencia las partes dedujeron sendos recursos ordinarios de apelación (fs. 973/974 y 976/977), que fueron concedidos (fs. 979) y que resultan formalmente admisibles pues se dirigen contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación indirectamente es parte -a través del Banco de la Nación Argentina- y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inciso 6º, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte, vigente cuando fue notificado el fallo.

Cabe aclarar que la decisión apelada fue notificada con anterioridad al dictado del pronunciamiento de esta Corte en el caso "Anadon" (Fallos: 338:724), por lo cual la doctrina establecida en él no resulta aplicable al caso en examen, según lo expuesto en el punto 3º de la parte dispositiva de ese fallo.

Obran a fs. 1030/1043 y 1046/1066, respectivamente, los memoriales de agravios de la actora y de la demandada y, a fs. 1070/1092 vta. y 1094/1128 sus contestaciones.

3º) Que el Banco de la Nación Argentina expone los siguientes agravios: a) sostiene que el tribunal a quo, al rechazar su planteo de prescripción, se apartó de la doctrina fi-




Corte Suprema de Justicia de la Nación

jada por esta Corte, en especial, a partir de los casos "Filcro-
sa" (Fallos: 326:3899) y 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, precedentes en los que estableció que resulta contrario al
orden constitucional la aplicación de normas locales que en ma-
teria de prescripción de las obligaciones tributarias no se
ajusten a las disposiciones contenidas en el Código Civil en lo
referente al plazo de aquella (art. 4027, inciso 3º), al inicio
de su cómputo (art. 3956), o bien, a las causales de suspensión
o interrupción (art. 3986).

Según lo expresa, "...en la Ciudad Autónoma de Buenos
Aires el plazo de prescripción no podrá superar los cinco años y
no deberá computarse desde el primero de enero siguiente al del
vencimiento general de la obligación tributaria, como establece
su Código Fiscal, sino que deberá calcularse desde el vencimien-
to mismo de dichas obligaciones (cada uno de los anticipos), re-
sultando ineficaces aquellas causales de suspensión y/o inte-
rrupción que difieran de las reguladas en el Código Civil" (fs.
1034 vta.). Asimismo, sostiene que aunque se defina al impuesto
sobre los ingresos brutos como un impuesto de ejercicio, lo
cierto es que cada anticipo es autónomo y, por lo tanto, "...el
plazo de prescripción de cinco años corre a partir del venci-
miento de cada uno de los anticipos y no a partir del 1º de ene-
ro del año siguiente al del vencimiento anual, como lo establece
[en su criterio] ilegalmente el Código Fiscal porteño" (fs. 1036
vta.). Sobre la base de este raciocinio aduce que puesto que la
resolución que determinó el impuesto le fue notificada el 12 de

septiembre de 2008 corresponde declarar "...la prescripción de la deuda determinada hasta el mes de agosto del año 2003" (fs. 1036 y 1038); b) con relación al ajuste realizado por el fisco local en concepto de diferencias de cotización originadas en la conversión a pesos de los estados contables de las filiales existentes en el exterior del país, aduce, por una parte, que este concepto no fue objeto de un concreto cuestionamiento en sede administrativa puesto que formaba parte del ajuste global contenido en la resolución que determinó el impuesto, decisión que sí fue impugnada. Sostiene que la ausencia de tratamiento de este tema en la sentencia con sustento en una suerte de "cosa juzgada administrativa", convierte al fallo en un acto arbitrario pues impide la revisión judicial del accionar ilegal de la administración (fs. 1041). Por otra parte, expresa que en tanto los conceptos que se pretenden gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos se han originado en actividades realizadas fuera del país, no existe el sustento territorial que integra el hecho imponible alcanzado por aquel tributo (fs. 1039 vta./1041); c) por último, cuestiona la conclusión del a quo en el sentido de que las sumas que el banco liquida en favor del Poder Judicial de la Nación en los términos de la ley 23.853, en tanto no constituyen el interés pagado por los depósitos recibidos, no pueden ser excluidos de la base imponible para el cálculo del tributo, en los términos del art. 150 del Código Fiscal -texto vigente en el año 2002- y del art. 158 del texto vigente en el año 2003 (fs. 965 vta/966 vta.).


4º) Que, por su parte, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires aduce que la sentencia ha vulnerado el principio de



Corte Suprema de Justicia de la Nación

legalidad al considerar que la entrega de bonos autorizada por el decreto 905/02 constituye un subsidio y, por ende, no integra la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos (art. 163, inciso 4, del Código Fiscal, t.o. 2002). En este sentido expresa que "...ni desde el punto de vista de la realidad económica, ni desde la naturaleza y finalidad de las normas que le dieron origen,... [aquel] bono podía ser considerado un subsidio -tal como lo hace el tribunal-, pues precisamente el principio mencionado como los términos del Decreto 905/02 justifican la gravabilidad del ingreso" (fs. 1049 vta.). Sostiene que el hecho de que las operaciones alcanzadas por la pesificación asimétrica ya se habían concretado es lo que aleja a los conceptos aquí discutidos de la actividad de fomento o subsidio "...en tanto ésta importa incentivar una conducta futura más no una que ya haya acaecido". Aduce que la subvención se caracteriza por la conducta futura que se espera del beneficiario, que funciona como una condición generalmente impuesta con carácter resolutorio y que, de allí nace, la facultad de la administración de fiscalizar la actividad subvencionada. Asimismo, afirma que el subsidio tiene "...carácter permanente..." y no tiene en cuenta a un sujeto en particular sino que se subsidia una actividad o gestión determinada que, además, persigue un fin social o de bien común (fs. 1050 vta. y 1051). En consecuencia, asevera que los bonos recibidos por el actor no pueden tener el mismo tratamiento impositivo que un subsidio pues, aquellos "...no fueron entregados ni como una prestación pública asistencial, ni tuvieron en miras fines benéficos o sociales. Menos aún fueron entregados para facilitar [la] ejecución de obras o actividades de interés general" (fs. 1052).

Por otra parte, sostiene que el bono en cuestión es consecuencia directa de la actividad de intermediación financiera que ejerce el actor y, por lo tanto, se encuentra alcanzado por el hecho imponible. En su concepto, si bien "...el bono persigue cubrir la diferencia entre lo que le deberían haber pagado al Banco y lo que efectivamente le pagaron..." ello no constituye un subsidio "...en tanto esos 'efectos patrimoniales negativos' desaparecieron por la sustitución del deudor original. No se subsidió, se reemplazó el ingreso que debía entregar el deudor" (fs. 1053). Agrega, que los precedentes en los que el tribunal a quo pretendió apoyar su decisión no tienen relación alguna con lo debatido en autos. Por último, rechaza la posibilidad de que las operaciones discutidas puedan quedar comprendidas en las disposiciones del art. 126, inciso 2, del Código Fiscal (t.o. 2002) que exime del pago del tributo a los ingresos provenientes de "...**toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las provincias, las municipalidades y la Ciudad de Buenos Aires como así también las rentas producidas por los mismos o los ajustes de estabilización o corrección monetaria...**" pues "...la entrega del bono [por parte del Banco Central] no es una operación sobre el instrumento entregado, sino el instrumento en sí" y, en consecuencia, es un ingreso alcanzado por el tributo (fs. 1054 vta. y 1055 vta.). Manifiesta que la interpretación propiciada por el a quo, en tanto implica una inteligencia extensiva o analógica de la norma, no se ajusta a los parámetros que deben ser respetados al establecer los alcances de las exenciones tributarias y, además, encierra una contradicción conceptual pues si el ingreso por la entrega de aquellos bonos "...se encuentra

 Corte Suprema de Justicia de la Nación

exento no se puede encontrar excluido y viceversa" (fs. 1058/1058 vta.).

Con relación a la deducción realizada por la actora en concepto de "créditos incobrables", sostiene que la sentencia menoscaba las reglas del debido proceso pues se limitó a examinar los parámetros de incobrabilidad sin considerar si se hallaban reunidos los recaudos que establece el Código Fiscal para que dichos créditos puedan ser deducidos de la base imponible, esto es, que la incobrabilidad se produzca en el período fiscal que se liquida y que el crédito considerado incobrable haya integrado la base imponible de cualquiera de los períodos fiscales no prescriptos (art. 165). Afirma, además, que la actora no acompañó la documentación para respaldar las deducciones que pretendía realizar.

Por último, indica que en el caso no existió error excusable alguno para eximir al Banco de la Nación Argentina de la sanción de multa aplicada en sede administrativa, en especial, si se repara en que no se trató de una cuestión jurídicamente compleja.

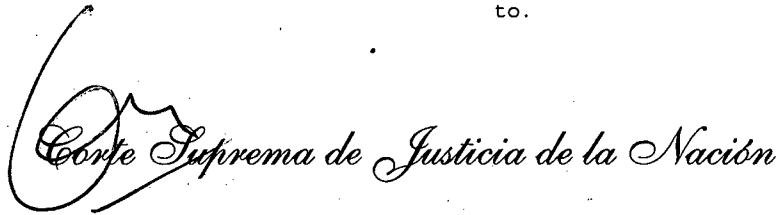
5º) Que, en razón de un orden lógico en el tratamiento de las cuestiones propuestas por los apelantes, corresponde abordar en primer término los agravios de la actora relativos a la defensa de prescripción que dedujo, pues del modo en que se resuelva dicho planteo podría depender la suerte de los restantes que han sido traídos a conocimiento del Tribunal.

6º) Que según conocida jurisprudencia del Tribunal, sus sentencias deben atender a las circunstancias existentes al

momento de la decisión, aunque ellas sean sobrevinientes a la interposición del recurso extraordinario, y si en el transcurso del proceso han sido dictadas nuevas normas sobre la materia objeto de la litis, la decisión de la Corte deberá atender también a las modificaciones introducidas por esos preceptos en tanto configuran circunstancias posteriores de las que no es posible prescindir (confr. Fallos: 304:1716; 306:1160; 318:2438; 320:1653; 325:28 y 2275; 327:2476; 331:2628; 333:1474; 335:905, entre muchos otros).

7°) Que, encontrándose la causa a estudio del Tribunal, el 1° de agosto de 2015, entró en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación aprobado por la ley 26.994 (art. 1° de la ley 27.077), ordenamiento que -en lo que aquí concierne- estableció normas relativas a la aplicación intertemporal de las leyes (arts. 7° y 2537) y produjo reformas significativas en cuanto a la prescripción contemplada en su Libro Sexto, que consistieron en reducir ciertos plazos y facultar a las legislaciones locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria en materia de tributos (ver, en especial, arts. 2532; 2560; 2562, inciso c, del Código Civil y Comercial de la Nación y, arts. 3°; 4023; 4027, inciso 3° y art. 4051 de la anterior redacción del Código Civil).

Debe establecerse, en consecuencia, si los hechos del caso quedan alcanzados por aquella innovación legislativa pues, la inmediata aplicación de la ley a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no implica su aplicación retroactiva (Fallos: 317:44) sino que comprende aquellos efectos que por producirse después de la entrada en vigencia del



Corte Suprema de Justicia de la Nación

nuevo texto, no podrían afectar derecho constitucional alguno ni se encontrarían al amparo de un cambio de legislación (Fallos: 297:117).


8º) Que la situación fáctica comprendida en la causa se refiere a las deudas reclamadas a la actora en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos por parte de la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, organismo que impugnó las declaraciones juradas presentadas por aquella en los meses de diciembre de 2002 y de 2003 y, cuyos vencimientos para el ingreso del tributo se produjeron en los meses de enero de 2003 y de 2004, respectivamente. El punto que debe discernir el Tribunal es si dichas deudas se hallaban o no prescriptas al momento del dictado del acto administrativo que determinó las obligaciones fiscales (resolución 3386-DGR-2008, de fecha 11 de septiembre de 2008, que al ser recurrida, originó el dictado de la resolución 3663-DGR-2008 y de la resolución 389-AGIP-2009), pues ese es el hito temporal decisivo fijado por la actora en su demanda en los siguientes términos: "Siendo entonces que la resolución determinativa nro. 3386/08 fue notificada al BNA el 12 de septiembre de 2008, no cabe duda que la excepción de prescripción opuesta se extendió...a los períodos alcanzados por la prescripción quinquenal con posterioridad al descargo, es decir, hasta el mes de agosto de 2003, inclusive" (fs. 7 vta.). En igual sentido se expresó ante las instancias anteriores (fs. 849 vta. y 852) y en el memorial de agravios presentado ante el Tribunal (fs. 1036 y 1038).

Se trata, entonces, de una deuda tributaria constituida bajo la vigencia de la ley anterior, cuya determinación e

intimación fue realizada por el fisco años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y, respecto de la que el plazo de prescripción para su reclamo, en cualquiera de las variantes propuestas para la solución del caso en las instancias anteriores (esto es, la aplicación del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o de las previsiones del Código Civil en la redacción entonces vigente), se ha iniciado y ha corrido mientras estuvo vigente el antiguo régimen. Es decir, 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 tanto, la noción de consumo jurídico que impide al nuevo ordenamiento proyectarse hacia atrás en el tiempo y alterar el alcance jurídico de las consecuencias de hechos y actos realizados en su momento bajo un determinado dispositivo legal, conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley (conf. art. 3° del Código Civil, art. 7° del Código Civil y Comercial de la Nación; doctrina de Fallos: 232:490; 306:1799; 314:481; 321:1757; "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires", Fallos: 338:1455, considerando 5°, entre otros).

9°) Que, el tribunal a quo, para concluir que en el caso no se había operado la prescripción, comenzó por señalar que aun cuando el pago del impuesto sobre los ingresos brutos se efectúa mediante pagos mensuales o anticipos, según resulta de expresas normas del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -no impugnadas por el apelante-, se trata de un im-



Corte Suprema de Justicia de la Nación


puesto de ejercicio pues el gravamen se determina sobre la base de la totalidad de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal -el año calendario- a cuya finalización se formula una liquidación final, debiendo efectuarse el pago de la suma resultante de dicha liquidación, previa deducción de los anticipos ingresados. Al examinar las particularidades del caso, si bien hizo mención de la jurisprudencia del Tribunal en el precedente "Filcrosa", destacó que tratándose de deudas tributarias de devengamiento y exigibilidad anuales, el plazo de prescripción -según lo establece la normativa local- comienza a correr el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones juradas y/o ingreso del gravamen. Asimismo, se atuvo a las previsiones del Código Fiscal local -y no a las contenidas en el Código Civil-, en lo relativo a los plazos y a las causales de suspensión de la prescripción, con sustento en que se trataba de normas análogas a las de la ley fiscal 11.683.

Lo hasta aquí expuesto, permite afirmar que le asiste razón al recurrente al sostener que la decisión del tribunal a quo no se adecua a lo resuelto por esta Corte en la línea jurisprudencial consolidada a partir del caso "Filcrosa" (Fallos: 326:3899). Sin embargo, los cuestionamientos contenidos en el memorial son insuficientes para variar la solución de la sentencia y demostrar que las deudas reclamadas se hallaban prescriptas.

10) Que, ello es así, pues el recurrente -sin rebatir adecuadamente que, según disposiciones expresas del Código Fiscal, se trata de un impuesto de ejercicio y que lo reclamado en

el caso es una deuda de exigibilidad anual- sostiene que el plazo de prescripción debe correr desde el momento en que se ingresaron cada uno de los anticipos durante los años 2002 y 2003, pues dichos anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fechas de vencimientos propias, y las declaraciones presentadas en los meses de diciembre de aquellos años -declaraciones finales- tenían un mero carácter informativo, esto es, su único objeto era poner en conocimiento del fisco local la totalidad de los pagos efectuados durante el período fiscal.

Sin embargo, la afirmación del apelante no se compe-
dece con las modalidades de liquidación del impuesto sobre los
ingresos brutos que señaló el a quo -arts. 166 y 168 del Código
Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según el texto or-
denado en el año 2002- ni con la propia actuación cumplida por
la actora. En efecto, sin perjuicio de las declaraciones juradas
anuales que el recurrente presentó mediante los Formularios CM
05 agregados a fs. 393 y 682 del expediente administrativo,
aquel acompañó en el mes de diciembre del año 2002 y en el mismo
mes del año 2003, la liquidación mensual del anticipo 12° y, una
declaración rectificativa correspondiente también al mes de di-
ciembre (Formularios CM 04) -cuya fecha de vencimiento era el 14
de enero de 2003 y el 14 de enero de 2004, respectivamente, para
cada uno de aquellos períodos fiscales-, de la cual surgía la
determinación del impuesto correspondiente al ejercicio anual,
resultado al que la actora arribó tras aplicar a la base imponi-
ble del tributo acumulada en el año calendario, la alícuota vi-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

gente para la actividad que aquella desarrolla (ver fs. 389/391 y 669/671 del expediente agregado).

Los importes del gravamen detallados en las declaraciones mencionadas son, precisamente, los que ha impugnado la autoridad fiscal (ver fs. 391; 671 y 748 del expediente agregado; planilla anexa a la resolución 3500-DGR-2007, fs. 407 del expediente principal).

Cabe agregar que, con respecto al período fiscal 2002, el propio apelante había puesto en conocimiento de distintas autoridades fiscales cuál sería el criterio a seguir para el ingreso del tributo, dadas las especiales circunstancias que afectaban a las entidades financieras. Según lo expresó, "*...ante la imposibilidad de realizar una adecuada determinación mensual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el año 2002, la misma se realizará presentando en forma extraordinaria una rectificativa del anticipo (formulario CM 04) correspondiente al mes de diciembre/2002, procediendo a computar los pagos mensuales realizados a cuenta de esta determinación final*". Asimismo, indicó que "*...no corresponderá la rectificación de las determinaciones mensuales practicadas, ajustándose las mismas en la liquidación anual acumulada...*" (fs. 97/98 del expediente agregado; los subrayados no pertenecen al texto).


En tales condiciones, carece de sustento la pretensión de computar el plazo de prescripción desde la fecha de vencimiento de cada uno de los anticipos ingresados durante el año calendario, cuando el importe impugnado por la administración fiscal es el contenido en la liquidación o "autodeterminación"

final del tributo realizada por la actora en el mes de diciembre de aquellos años, y que resulta de las mencionadas declaraciones rectificativas de cada año (ver los Formularios CM 04, agregados a fs. 391 y 671 del expediente agregado).

En consecuencia, atendiendo a las previsiones contenidas en los arts. 3956, 3986 y 4027, inciso 3º, del Código Civil cuya aplicación solicita el recurrente y, al modo en que este ha ceñido sus agravios en el memorial, corresponde concluir que el plazo de prescripción de cinco años debe computarse desde el mes de enero de los años 2003 y 2004 (fechas de vencimiento de las obligaciones consignadas en las respectivas declaraciones rectificativas), o en la hipótesis más favorable a la apelante, desde el mes al que corresponden dichas declaraciones (diciembre de los años 2002 y 2003).

A su vez, si como lo expresa el apelante, "...resultando ineficaces aquellas causales de suspensión y/o interrupción que difieran de las reguladas en el Código Civil" (fs. 1034 vta.), no puede soslayarse -como lo hace aquel- que en dicho ordenamiento la prescripción se suspende durante el plazo 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).

Aquel acto, en el caso, lo constituye el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) con el que el curso de la prescripción



Corte Suprema de Justicia de la Nación

resultó suspendido por un año, de modo tal que con relación al período fiscal 2002, habiendo corrido a la fecha de constitución en mora cuatro años y siete meses -u ocho meses si el plazo se computa desde el mes de diciembre de 2002- y retomado el curso de la prescripción el 29 de agosto de 2008, contrariamente a lo sostenido por la actora, el plazo de prescripción no se hallaba cumplido al momento del dictado de la resolución 3386, el 11 de septiembre de 2008, ni de su notificación producida el día siguiente (ver fs. 1036 y 1038 del expediente principal y 1279/1314 del agregado). La conclusión no se modificaría, incluso, si se entendiera que la constitución en mora se produjo con el 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-).

Por su parte, con respecto al período fiscal 2003, puesto que la declaración rectificativa fue presentada en el mes de diciembre de 2003 y su vencimiento se produjo en el mes de enero de 2004 -aun sin computar la suspensión del curso de la prescripción-, el plazo de esta no se hallaba cumplido al dictarse la mencionada resolución 3386-DGR-2008.


En consecuencia, corresponde rechazar el agravio reseñado en el punto a) del considerando 3° de la presente.

11) Que tampoco cabe admitir los restantes agravios expresados por el Banco de la Nación Argentina en su memorial -puntos b y c del considerando 3°- pues carecen, como es exigible, de una crítica concreta y razonada de las partes del fallo

que aquel considera erradas (art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 310:2914; 311:1989; 312:1819; 315:689; 317:1365; 329:5198; 330:1336, entre otros).

Ello por cuanto con relación al ajuste realizado por el fisco local por las diferencias halladas en los estados contables de las filiales existentes en el exterior del país, la deficiencia del memorial es nítida pues el apelante sostiene que este tema no ha sido tratado por el a quo y, por lo tanto, el pronunciamiento recurrido es arbitrario. Sin embargo, aquel omite considerar que, en verdad, su presentación ante la alzada fue rechazada porque sus agravios no reunían los recaudos del art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, según se expresó en la sentencia, "siquiera en mínima medida" constituían una refutación de lo decidido en primera instancia, y por lo tanto, ponían de manifiesto "el desinterés de la parte actora sobre tales aspectos..." (fs. 963 vta. y 964). Asimismo, el agravio consistente en que no es posible gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos conceptos originados en actividades realizadas fuera del país pues no existiría el sustento territorial que integra el hecho imponible de aquel gravamen, en tanto no ha sido propuesto ante la alzada y, en consecuencia, es fruto de una reflexión tardía (ver fs. 869 vta. y 870), no puede ser tratado por el Tribunal en esta instancia ordinaria (Fallos: 315:1169; 319:1818; 322:1546; 326:1436; 327:3721; 329:2498 y 4349, entre otros).

Por su parte, es claramente insuficiente la queja del apelante sobre la imposibilidad de detraer del cálculo de la ba-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

se imponible del impuesto, los importes liquidados por las instituciones financieras en favor del Poder Judicial de la Nación por la constitución de depósitos judiciales, esto es, el 50% de la diferencia entre la tasa activa y la tasa pasiva devengada por operaciones de plazo fijo, ajustable o no, y de caja de ahorro -art. 3º, inciso c.1).1, de la ley 23.853-, pues aquel ha dejado sin contestación el principal argumento de la sentencia. En efecto, en el memorial se afirma que aquellos importes deben ser considerados "intereses pasivos" deducibles de la base imponible (fs. 1042/1042 vta.), pero no existe refutación alguna acerca de que, según lo expresó el a quo, cuando se constituyen imposiciones con sumas de dinero provenientes de expedientes judiciales "...la entidad depositaria abona por cada una de ellas la tasa de interés pasiva que corresponda... (como ocurre con las operaciones de particulares); empero y aparte de ello, también liquida al Poder Judicial de la Nación un valor que equivale al 50% de la diferencia entre la tasa activa y la pasiva...". "Síguese de ello, que el importe así liquidado no constituye propiamente el rédito o interés que abona el banco depositario al cliente o impositor con motivo de las operaciones pasivas (a plazo fijo o por depósitos en caja de ahorro), sino que se trata más bien de un gasto administrativo que integra la mecánica de los depósitos judiciales, se determina en función y a partir de la utilidad que obtiene el banco por la diferencia de tasas que se verifica entre las operaciones activas y pasivas, y desde luego debe ser soportado por la entidad financiera por imperativo legal" (conf. fs. 966).

12) Que en cuanto a los agravios expuestos por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, cabe señalar que son ineficaces los cuestionamientos consistentes en que la entrega de bonos en favor de las entidades financieras autorizadas por el decreto 905/02, no puede ser considerada un subsidio o una subvención pues no se hallan reunidos los recaudos que debe cumplir esa clase de medidas, que el importe de aquellos bonos integra la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos y que, en consecuencia, constituyen ingresos alcanzados por el tributo (ver considerando 4° de la presente).

Se participe o no de las conclusiones de la sentencia acerca de que la medida adoptada por aquel decreto constituye un subsidio, las afirmaciones realizadas por el recurrente en el memorial merecen dos aclaraciones previas.

La primera, es que, contrariamente a lo argumentado por aquel, es clara la finalidad pública a la que atendió la emisión y entrega de bonos con cargo al Tesoro Nacional (decreto 905/02, ratificado por ley 25.827), pues su objeto fue solventar y compensar el desequilibrio producido en el sistema financiero por la llamada "pesificación asimétrica", es decir, la conversión compulsiva de los activos y pasivos bancarios expresados en moneda extranjera, que debieron ser transformados a moneda nacional, sobre la base de diferentes tipos de cambio (decreto 214/02, en particular, arts. 2° y 3°). Se trató, en consecuencia, de una de las medidas tendientes a alcanzar una solución sistémica, en el marco de la grave situación de emergencia pública que había sido declarada por la ley 25.561 y que había originado el dictado de una profusión de normas (vgr. decretos



Corte Suprema de Justicia de la Nación

71/02, 214/02, 260/02, 320/02, 410/02, 471/02, 494/02, 620/02, entre otros).


Así resulta de los considerandos de aquella disposición en los que se expresa que "...la situación estructural del sistema financiero se mantiene, y por lo tanto requiere la adopción de medidas de carácter excepcional y urgente, **alineadas con el bien común**..." (ver considerandos 9º, 36 y 37 del decreto 905/02). pues, como lo recordó el Tribunal al fallar el caso "SMSV - Institución Mutualista", la pesificación había producido "un impacto importante para los ahorristas y depositantes, para las entidades financieras y, consiguientemente, para la economía y para la sociedad en su conjunto" (Fallos: 332:2675, considerando 5º).

El propósito específico de la medida consistió en "...resarcir de manera total, única y definitiva a tales entidades los efectos patrimoniales negativos generados por la transformación a pesos a diferentes tipos de cambio de los créditos y obligaciones denominados en moneda extranjera conforme a los artículos 6º y 7º de la Ley N° 25.561 y en los artículos 2º, 3º y 6º del Decreto N° 214/02, y sus normas modificatorias o complementarias; así como por hasta los montos necesarios para resarcir de manera total, única y definitiva a tales entidades la posición neta negativa en moneda extranjera resultante de su transformación a Pesos conforme a lo establecido en las normas precedentemente referidas" (art. 28). Asimismo, se utilizó una peculiar modalidad de compensación o resarcimiento, pues, según se estableció, el Banco Central determinaría el procedimiento a seguir sobre la base de un pormenorizado detalle de criterios

técnicos contables y de la selección de los títulos públicos que serían ofrecidos (art. 29). En consecuencia, la entrega a las entidades financieras de bonos emitidos por el Gobierno Nacional -en pesos y en dólares estadounidenses- prevista en el Capítulo VI del decreto 905/02, obedeció a causas y finalidades públicas muy precisas.

La segunda aclaración es que, las características que el recurrente menciona -vgr., el carácter permanente del subsidio o la existencia de una conducta o actividad futura del beneficiario en el caso de la subvención (fs. 1050 vta. y 1051)- serían, por sí solas, insuficientes para rebatir la conclusión del *a quo*, pues no son descriptas en forma unánime por la doctrina como los elementos distintivos de aquellas medidas. En efecto, puesto que los fines que se pretenden alcanzar con el otorgamiento de los subsidios y las subvenciones son diversos, dentro de las ayudas públicas se admite la existencia de cierta clase de subvención que no participa de los rasgos señalados por la actora, pues su objeto se agota al compensar un perjuicio concreto y su reconocimiento se sustenta en el imperativo de justicia que supone la indemnización del daño cuando es causado por el hecho del príncipe, como ocurre en el caso de la llamada "subvención-indemnización" (confr. José Luis Villar Palasí, "Las técnicas administrativas de fomento y de apoyo al precio político", Revista de Administración Pública, año V, n° 14, mayo-agosto 1954, en especial, páginas 72 a 76, Instituto de Estudios Políticos, Madrid).

Sin perjuicio de ello, y aun si se considerase que la medida adoptada por el decreto 905/02 no constituye un subsidio



Corte Suprema de Justicia de la Nación

o subvención, no puede soslayarse que la recepción por parte de los bancos beneficiarios de los bonos a que se ha hecho referencia, no constituye un ingreso bruto gravado en los términos definidos por el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En efecto, puesto que el impuesto sobre los ingresos brutos por definición es aquel debido "por el ejercicio habitual y a título oneroso" de una actividad, ello supone la existencia de una contraprestación -dineraria o en especie- como **retribución** a la actividad ejercida, criterio que es reafirmado por las propias definiciones del hecho imponible, el ingreso bruto y la base imponible, contenidas en el ordenamiento fiscal (ver arts. 119; 143 y 146 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en su texto ordenado en el año 2002 y, con similar redacción, arts. 128; 151 y 154, en su texto ordenado en el año 2003). Específicamente para el caso de las entidades financieras, los textos vigentes en aquellos años, establecían que la base imponible estaba constituida por la diferencia resultante entre el total del haber de las cuentas de resultado y los intereses y actualizaciones pasivos, esto es, la retribución por los ingresos generados por la actividad de intermediación financiera. De ello se deriva la necesaria interrelación entre la actividad (habitual y a título oneroso) sujeta a impuesto y los ingresos brutos que aquella genera, razón por la que únicamente serán considerados ingresos brutos gravados los que provengan del ejercicio de dicha actividad.


En el caso examinado, por las características descriptas precedentemente en este considerando, la recepción de

los bonos no ha constituido un ingreso que tuvo por objeto retribuir la actividad ejercida por las entidades financieras. Lejos de ello, se trató de una medida excepcional proveniente de las autoridades nacionales que, en atención al interés público comprometido, han decidido resarcir los efectos patrimoniales negativos padecidos por las entidades financieras.

Lo expuesto hace innecesario el tratamiento de los agravios tendientes a rebatir el restante argumentó de la sentencia consistente en que la entrega de los bonos -desde otra perspectiva- podría ser incluida en el supuesto de exención del tributo previsto en el art. 126, inciso 2, del ordenamiento fiscal (fs. 963/963 vta.).

13) Que, por último, los agravios de la demandada relativos a la deducción de los créditos incobrables y a la exculpación de la multa que dispuso la sentencia, solo constituyen afirmaciones dogmáticas que no rebaten los aspectos específicos tenidos en cuenta por la cámara (Fallos: 329:3537), circunstancia que conduce a su rechazo, pues no basta la aserción de una determinada solución jurídica si ella no está razonada, constituye un agravio concretamente referido a las circunstancias del caso y contempla los términos del fallo impugnado, del cual deben rebatirse, mediante una prolija crítica, todos y cada uno de los argumentos en los que aquel se apoya (doctrina de Fallos: 312:587; 315:325; 316:420; 323:1261; 325:309 y 1145; 330:2836, entre otros).

Así, el apelante centró su cuestionamiento en que de conformidad con las normas fiscales que cita -en especial, el



Corte Suprema de Justicia de la Nación

art. 165 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, t.o. 2002- para que proceda la deducción de un crédito incobrable deben reunirse dos recaudos: que la incobrabilidad se haya producido en el transcurso del período fiscal que se liquida y, que aquel crédito haya integrado la base imponible en cualquiera de los períodos no prescriptos, aspecto este que no ha sido controvertido por las partes y que -contrariamente a lo afirmado por aquel- fue expresamente abordado en la sentencia (fs. 965). Además, adujo que el tribunal a quo "...ignoró las mismas constancias de la causa que dice analizar" y limitó su examen a los parámetros de incobrabilidad del crédito (fs. 1059 vta.; 1060/1060 vta. y 1062 vta./1063).

Sin embargo, ello no se compadece con los términos de la sentencia. En efecto, el núcleo del razonamiento del a quo consistió en que la negativa de la administración fiscal con respecto a la deducción de los créditos incobrables, se basó en que la actora no aportó la documentación pertinente sobre dichos créditos, pero de la compulsá del expediente administrativo surgía, por una parte, que la actora entregó a la autoridad fiscal "un listado correspondiente al programa que permitía procesar... el tratamiento impositivo de los préstamos en mora..." y, por la otra, que en aquellas actuaciones no existía ningún informe o dictamen de la administración tributaria que "...mediante un análisis detallado y debidamente fundado, hubiere sustentado las observaciones o discrepancias que en el orden conceptual y/o metodológico suscitaren las deducciones efectuadas por el contribuyente...", de manera tal que no era posible saber en concreto cuál era la objeción en cuanto a "...las pautas, criterios y ámbi-

tos temporales...empleados por el contribuyente..." (fs. 964/964 vta. y 965/965 vta.). Asimismo, la cámara, tras examinar el concepto de crédito incobrable, puntualizó que a los dos recaudos mencionados precedentemente debía añadirse la aplicación de algún parámetro o índice de incobrabilidad y que, en este sentido, puesto que las normas que rigen el tributo fijaban pautas de notoria laxitud, resultaba inobjetable el utilizado por la actora, -la categorización de los deudores según la clasificación establecida en la normativa dictada por el Banco Central-, circunstancia de la que da cuenta el peritaje contable realizado en la causa (fs. 965). Lo expuesto es suficiente para revelar, como se adelantó, la ausencia de razones de mérito que justifiquen apartarse del criterio adoptado por el a quo.

Similar deficiencia exhibe el agravio relativo a la exculpación de la multa, pues el apelante se limitó a expresar que en tanto las cuestiones debatidas no son fáctica ni jurídicamente complejas "...contrariamente a lo sostenido por el Tribunal... [a quo] no existió error excusable alguno" (fs. 1063 vta. y 1064).

Por ello, se desestiman los recursos ordinarios deducidos por ambas partes y, con el alcance que surge de la presente, se confirma la sentencia. Las costas de esta instancia se distribuyen por su orden en razón de los mutuos vencimientos. Notifíquese y devuélvase.




Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recursos ordinarios de apelación interpuestos por el Banco de la Nación Argentina representado por la Dra. Carolina Andrea Piatanesi, con el patrocinio letrado del Dr. Guillermo Osvaldo Iglesias; y por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires representado por la Dra. Karina Verónica Sardo y, en el memorial de agravios, por las Dras. Soledad Eva Rolón y Adriana Patricia Boskovich, con el patrocinio letrado del Dr. Julio Marcelo Conte Grand y la Dra. María Cristina Cuello.

Traslado contestado por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, representado y patrocinado por la Dra. Karina Verónica Sardo; y por el Banco de la Nación Argentina representado por la Dra. Carolina Andrea Piatanesi, con el patrocinio letrado del Dr. Guillermo Osvaldo Iglesias.

Tribunal de origen: Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Tribunal que intervino con anterioridad: Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 11.

