



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

2016 "Año del Bicentenario de la Declaración de Independencia de la República Argentina"

Expte. N° 12980/15 "(Reservado) Banco Bi Creditanstalt SA c/ GCBA y otros s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido".

TRIBUNAL SUPERIOR

I.- Objeto

Vienen las presentes actuaciones a esta Fiscalía General a fin de dictaminar sobre los recursos ordinarios de apelación concedidos al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, GCBA) y al Banco B.I. Creditanstalt S.A. (en lo que sigue, "el Banco" o la parte actora), de conformidad con lo dispuesto a fs. 865, punto 3.

II.- Antecedentes y síntesis de la cuestión debatida

De las constancias de la causa surge que la presente se elevó a conocimiento del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) en virtud de los recursos ordinarios de apelación interpuestos por el GCBA (cfr. fs. 706/707) y por el Banco (cfr. fs. 711/712) contra la decisión de la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario mediante la que revocó parcialmente la sentencia de la instancia de grado y, en consecuencia: 1) consideró que el Bono compensador previsto por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 905/2 (Dec. N° 905/PEN/02), así como también las diferencias de cotización positivas generadas por éste, no integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB); 2) redujo la multa impuesta a la parte actora en sede administrativa al sesenta y cinco por ciento (65%) del tributo efectivamente omitido; y 3) impuso las costas del proceso, en atención a la existencia de vencimientos recíprocos, en un sesenta y cinco por ciento (65%) a la parte

actora y en un treinta y cinco (35%) a la parte demandada (cfr. 703 vta.).

Para así resolver, la Sala interviniente sostuvo, básicamente, los siguientes fundamentos:

- a) El Bono compensador previsto por el Dec. N° 905/PEN/02 constituye un subsidio y como tal no integra la base imponible del ISIB, de conformidad con lo dispuesto por el art. 163 del Código Fiscal (t.o. 2002) (cfr. fs. 693 y vta., considerando VII del voto de la Dra. Schafrik de Nuñez);
- b) Dicho ingreso no reúne además el carácter de habitual previsto por el art. 119 del Código Fiscal (t.o. 2002) y dicha conclusión resulta aplicable también para las diferencias de cotización positivas generadas por dicho Bono (cfr. fs. 694 y vta., considerando IX del voto de la Dra. Schafrik de Nuñez);
- c) La prueba producida en autos no resultó idónea para acreditar las críticas de la parte actora respecto de los restantes rubros impugnados, por lo que no puede reputarse incorrecta la verificación efectuada por el GCBA sobre éstos (cfr. fs. 694 vta./695, considerando X del voto de la Dra. Schafrik de Nuñez);
- d) No se ha logrado acreditar la inexistencia del elemento subjetivo del tipo infraccional imputado, por cuanto no se ha aportado algún elemento atendible que permitiese eximir al contribuyente de responsabilidad (cfr. fs. 702 y vta., considerando VII del voto del Dr. Juan Lima).

Ante dicha decisión, y en lo que aquí interesa, tanto el GCBA como la parte actora dedujeron sendos recursos ordinarios de apelación en los términos de los arts. 38 de la Ley N° 402 y 26 inc. 6 de la Ley N° 7, los que fueron oportunamente concedidos por la Sala (cfr. fs. 765 vta.).



Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General

2016 "Año del Bicentenario de la Declaración de Independencia de la República Argentina"

Arribadas las actuaciones al TSJ (cfr. fs. 769), las partes fundaron sus respectivos recursos.

En esa oportunidad, el GCBA planteó, básicamente, los siguientes agravios:

- a) La decisión vulnera el principio de legalidad. El Bono no puede ser considerado un subsidio ya que: i) posee fines muy diferentes a los distintivos de este instituto (cfr. fs. 784 vta., párrafo 4°); ii) en estos casos el Estado ejerce un control y en determinadas circunstancias exige rendición de cuentas, lo que no aconteció en autos (cfr. fs. 784 vta., párrafo 3°); iii) fue entregado como producto de su actividad y en tal sentido, reúne el carácter de habitualidad exigido por la normativa vigente (cfr. fs. 785, párrafos 1° y 3°);
- b) Fundamentación aparente. La sentencia cita el precedente "Camuzzi" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr., CSJN, C. 1137. XXXVII "Camuzzi Gas del Sur c/ Provincia de Tierra del Fuego", 16/11/04) pero alude a fórmulas dogmáticas que no encuentran anclaje en el caso de autos (cfr. fs. 787 vta./788, punto III-1.b);
- c) No se aplicó el precedente "Autogon" del TSJ (cfr. TSJ, Expte. N° 7239/10 "Autogon S.A.", 15/12/10) que, conforme el recurrente, resulta determinante para la resolución de la cuestión aquí debatida (cfr. fs. 789 vta./790 vta., punto III-c);
- d) Violación del derecho de defensa y debido proceso. Pues se lo privó de conocer los argumentos por los que se hizo lugar al planteo de la actora respecto de las diferencias de cambio positivas generadas por el Bono, ya que la Sala se limitó a remitir a las conclusiones arribadas respecto del mismo (cfr. fs. 790 vta./791 vta., punto III-2);

- e) Afectación de la renta pública. Se priva al GCBA de percibir lo que legítimamente le corresponde en concepto de ISIB (cfr. fs. 791 vta./792, punto III-4);
- f) Gravedad institucional. En tanto la sentencia recurrida ignora la ley aplicable y crea una ley especial para resolver el caso (cfr. fs. 792/793 vta., punto III-5).

Por su parte, la actora expresó las siguientes críticas:

- a) La pretensión tributaria local interfiere con el ejercicio de facultades propias que la Nación puso en práctica para conjurar la situación económica y financiera de las entidades regidas por la Ley Nacional N° 21.526 en el marco de la emergencia pública económica, financiera y cambiaria declaradas por la Ley Nacional N° 25.561 (cfr. fs. 804 vta., párrafo 1°);
- b) La decisión del fisco de gravar las diferencias de cambio negativas que, a criterio de la actora, deben interpretarse como actualizaciones en los términos del art. 150, segundo párrafo, del Código Fiscal (t.o. 2002) –destáquese que erróneamente la parte hace mención al art. 149–, afecta su derecho de propiedad (cfr. fs. 805 vta./809 vta., punto IV.1.2);
- c) Los capitales de los préstamos recibidos desde el exterior han sido volcados íntegramente a financiaciones otorgadas en el país, por lo que los intereses generados en virtud de ello son plenamente deducibles en la conformación de la base imponible del ISIB (cfr. fs. 811, párrafo 3°);
- d) El GCBA gravó todos los activos en moneda extranjera cuando lo único que puede generar resultado por compra venta son las disponibilidades en moneda extranjera. Además, para dicho cálculo consideró la existencia de moneda extranjera al 31/12/02 cuando debe



Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General

2016 "Año del Bicentenario de la Declaración de Independencia de la República Argentina"

realizarse considerando las diferencias de cambio que generan las tenencias "mensuales" de moneda extranjera (cfr. fs. 814 y vta., punto IV.2.3., párrafo 2°);

- e) La prueba aportada permite demostrar la veracidad de las afirmaciones de la actora y el consiguiente error en la determinación practicada por el GCBA (cfr. fs. 813 vta., párrafo 1°);
- f) No existió infracción, pero aun en el caso en que pudiera considerarse configurada la omisión, corresponde liberar a la actora por haber obrado con error excusable (cfr. fs. 814 vta., punto V, párrafo 2°);
- g) La sentencia es arbitraria y viola el principio de legalidad, pues no comprende los hechos de la causa lo que derivó en una incorrecta aplicación del derecho vigente (cfr. fs. 820, párrafo 6°).

Contestados los correspondientes traslados (cfr. fs. 826/834 y 835/864 vta.) se dispuso correr vista a esta Fiscalía General (cfr. fs. 865, punto 3).

Antes de adentrarme en el análisis de los recursos incoados, considero oportuno recordar que las presentes actuaciones se iniciaron en virtud de la demanda promovida por el Banco contra el GCBA con el objeto de que se deje sin efecto la determinación de oficio practicada por la Administración, respecto del ISIB en relación con los períodos fiscales 2002 y 2003, por la suma de seis millones doscientos dos mil cuarenta y cuatro pesos (\$6.202.044) y la multa aplicada en consecuencia que asciende a cuatro millones treinta y un mil trescientos veintinueve pesos (\$4.031.329).

III.- Admisibilidad

Son condiciones de admisibilidad del recurso ordinario que la Ciudad sea parte, que el valor disputado –sin sus accesorios– sea superior a \$ 700.000 y

que el recurso se dirija contra una sentencia definitiva.

En el caso, los recursos fueron interpuestos en legal tiempo y forma, contra una sentencia definitiva y los montos debatidos en último término superan el mínimo legal (cfr. fs. 766, punto I, párrafo 2° y 801 vta./802, punto II, párrafo 5°). En virtud de ello, corresponde declararlos formalmente admisibles.

IV.- El tratamiento de los agravios

a) El recurso interpuesto por el GCBA

El tratamiento de los agravios introducidos por el GCBA requiere determinar si el Bono compensador instituido por el Decreto Nacional N° 905/PEN/02 constituye un ingreso por el que corresponda abonar el ISIB.

En efecto, como surge de la lectura de los agravios del recurrente – reseñados en el acápite II– éstos se dirigen a demostrar que debe incluirse en la base imponible del ISIB las sumas percibidas a consecuencia de los Bonos compensatorios.

Adelanto que, en mi criterio, el recurso debe ser rechazado, esencialmente, por cuatro (4) argumentos.

Primero. La cuestión que aquí se plantea ha sido analizada por esta Fiscalía General en autos: Expte. N° 12419/15 “Banco Creedicoop Cooperativo Limitado c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido”.

En ese Dictamen (Dictamen FG N° 617-CAyT/15, de fecha 23/11/15), en esencia, se concluyó que la entrega de esos Bonos se encontraba subsumida en las previsiones del art. 163, inc. 3 del Código Fiscal (t.o. 2002), en tanto dispone que los *reintegros de capital* de toda operación de tipo financiero, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada, no integran la base imponible del ISIB.



Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General

2016 "Año del Bicentenario de la Declaración de Independencia de la República Argentina"

Ello, en virtud de entender que la entrega de los Bonos respondió a un resarcimiento total, único y definitivo a las entidades financieras en virtud de los efectos patrimoniales negativos generados por la transformación a pesos a diferentes tipos de cambio de los créditos y obligaciones denominados en moneda extranjera (art. 28 del Decreto Nacional N° 905/PEN/02). Y por tanto, constituyen un reintegro del capital sobre préstamos.

Segundo. Aun cuando el TSJ no compartiera el criterio del Dictamen citado, tampoco podría considerarse incluido tal ingreso en la base imponible del ISIB, por resultar su entrega asimilable a un subsidio tal y como fuera señalado por los magistrados intervinientes (cfr. fs. 693, párrafo 4°).

En tal sentido, no puede perderse de vista que el Estado Nacional entregó los bonos *sin contraprestación alguna* y –como se señala en los propios considerandos del Decreto Nacional N° 905/PEN/02– para solventar el desequilibrio en el sistema financiero, resultante de la diferencia de cambio producida por la pesificación asimétrica.

Esto implica que, más allá de que pueda encontrarse subsumida la conducta desplegada por el Estado en lo previsto en los arts. 126 inc. 2° o 163 inc. 2 o inc. 3 del Código Fiscal (t.o. 2002), lo cierto es que no podría entenderse que la entrega de esos Bonos –y por consiguiente, los ingresos que estos generen– sea un ingreso generado por la actividad económica del actor. En efecto, el ingreso tuvo origen en una *decisión estatal* en pos de proteger un interés general, más allá de la forma con la que, en concreto, el Estado haya instrumentado la ayuda (cfr. Navarrine, Susana C., *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, p. 97, párr. 3, La Ley 2ª Ed., 2012).

Tercero. Tampoco resultaría aplicable para resolver la cuestión sobre la que aquí se dictamina lo resuelto por el TSJ en el precedente "Autogon".

Recuérdese que en dicho caso, el TSJ resolvió que los ingresos provenientes de un tipo de “bono” emitido por el Estado Nacional forman parte de la base imponible del ISIB.

No obstante, para resolver la cuestión, el TSJ tuvo en cuenta –más allá del *nomen iuris* que se le haya asignado al ingreso– quien fue el beneficiario directo de la medida de fomento.

De allí que –el voto de mayoría– concluyó que las sumas percibidas por la empresa citada en virtud del bono integran la base imponible del ISIB dado que los beneficiarios directos fueron, en esa oportunidad, los tenedores de vehículos usados y no, por el contrario, la empresa actora del citado precedente.

En cambio, el caso traído a decisión tiene una base jurídica y fáctica distinta, pues la finalidad de la medida implementada con relación a las entidades financieras –según la propia normativa– fue establecer medidas compensatorias que eviten desequilibrios en las entidades financieras, constituyéndolas así en las beneficiarias directas de los esfuerzos del Estado Nacional.

Cuarto. El hecho de que el Bono no configure, por alguna de las razones expuestas precedentemente, el ejercicio habitual de la actividad desarrollada por la parte actora, conduce también al rechazo de la pretensión del Fisco de gravar la diferencias de cotización positivas generadas por dicho ingreso.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación ordinario interpuesto por el GCBA.

b) El recurso deducido por la actora

La pieza procesal interpuesta por la parte actora contiene tres (3) líneas argumentales:

- i) En primer lugar y bajo diversos ropajes (afectación de facultades propias de la Nación, violación del principio de legalidad y arbitrariedad



Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General

2016 "Año del Bicentenario de la Declaración de Independencia de la República Argentina"

de la sentencia) el Banco delinea un cuestionamiento general al procedimiento de determinación de oficio llevado a cabo por la Administración local;

- ii) En segundo término, critica puntualmente la decisión del Fisco por cada rubro incluido en la determinación de oficio, a saber: diferencias de cambio negativas; capitales de los préstamos recibidos desde el exterior y activos en moneda extranjera;
- iii) Por último, se agravió por la imposición de la multa, reiterando la existencia de error excusable.

Sin embargo, considero que este recurso tampoco puede prosperar, esencialmente, por las siguientes razones:

Primero. De la compulsa de las actuaciones surge que el procedimiento llevado a cabo por la administración se desarrolló en atención a las facultades constitucionales (arts. 102 y 104 inc. 25 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y legales vigentes (Código Fiscal, t.o. 2002 y t.o. 2003).

En esta línea, cabe señalar que, atento a la presunción de legitimidad de la que goza el acto administrativo de re-determinación de oficio practicado por la Administración (cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 325:2347, apartado III, párrafo 7° del Dictamen de la Procuración General de la Nación al que se remitió el Tribunal), corresponde al obligado aportar los elementos de descargo a fin de impugnar aquellos puntos que considere erróneos.

En el caso particular de autos, tal como sostuvieron los magistrados intervinientes, tanto en primera como en segunda instancia, lo cierto es que la prueba producida no resulta suficiente para acreditar los cuestionamientos desarrollados por el Banco.

En efecto, la parte actora acompañó un informe elaborado por una consultora que, tal como surge de su propio texto, no consistió en un informe de auditoría con el objetivo de expresar una opinión de los profesionales intervinientes, sino que sólo expresó una revisión de registros y documentación aportada por el Banco (cfr. fs. 34).

Por otra parte, la pericia contable agregada a fs. 565/567 transcribe normas del Código Fiscal pero no contiene una mínima conclusión que permita dilucidar si el procedimiento llevado a cabo por la Administración efectivamente se apartó de las disposiciones legales tal como pretende el Banco quien, por cierto, no impugnó dicha pieza ni solicitó una explicación más exhaustiva al respecto.

Segundo. Más allá de que lo señalado con anterioridad sella la suerte del recurso, estimo conveniente indicar ciertas particularidades en torno a dos (2) de los rubros cuestionados:

i) *Diferencias de cambio negativas.* Tal como señala el juez de grado a fs. 623 vta./624 y la Sala a fs. 698 vta., existe una distinción conceptual entre lo que se denomina como “diferencias de cambio” y “actualizaciones”. Mientras las primeras aluden al resultado de la fluctuación en el valor de las monedas en que se realizan las operaciones o bien, a la valuación de un activo o pasivo expresado en moneda extranjera a los efectos de cerrar el balance anual, el concepto de actualización, en referencia a un crédito o una deuda, indica la re-expresión de su capital nominal mediante la aplicación de un índice de precios.

Más allá del tratamiento contable que puedan merecer ambos conceptos (incluso, bajo la regulación que al respecto dicta el Banco Central de la República Argentina), lo cierto es que a los efectos de la cuestión bajo estudio debe analizarse si efectivamente éste rubro podía deducirse de la base imponible del ISIB, de conformidad con la normativa vigente.



Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General

2016 "Año del Bicentenario de la Declaración de Independencia de la República Argentina"

En esta línea, el Código Fiscal (t.o. 2002) establece que en las operaciones realizadas por las entidades financieras "La base imponible está constituida por la diferencia que resulta entre el total de la suma del haber de las cuentas de resultado y los intereses y actualizaciones pasivos" (cfr. art. 150. Idéntica redacción se verifica en el art. 158 del t.o. 2003).

De ello se colige que, si bien la base imponible del ISIB en el caso de las entidades financieras podría entenderse constituida por la diferencia entre ingresos y egresos, lo cierto es que la norma establece una limitación respecto de los egresos deducibles, habilitando la detracción sólo de las actualizaciones e intereses pasivos, quedando por fuera, entonces, las diferencias de cambio.

ii) *Intereses pagados por préstamos obtenidos en el exterior.* La parte actora sostiene que éstos deben deducirse de la base imponible del ISIB. No obstante, para ello, -con base en el principio de territorialidad-, debió acreditar que los fondos resultantes de dichos préstamos efectivamente fueron utilizados en la actividad desarrollada en el ámbito territorial de la Ciudad.

Como se expuso en el punto precedente, el Banco no ofreció prueba suficiente para desvirtuar lo sostenido por el Fisco. Pero, además, el argumento según el cual de los balances de la actora surge que no ha otorgado préstamos a sujetos no residentes en la República Argentina tampoco resulta adecuado a tal fin, puesto que ello no acredita de manera indubitable que los ingresos de los préstamos obtenidos en el exterior se hallan empleado para la concesión de créditos, en el país y mucho menos en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires.

Tercero. Por último, en relación con la sanción de multa por omitir ingresar en tiempo oportuno el tributo, en atención a que se verifican los elementos objetivos y subjetivos que exige la figura legal, corresponde confirmarla.

En efecto, de todo lo expuesto precedentemente se verifica el incumplimiento material (parcial) de las obligaciones determinadas por el Fisco – elemento objetivo–.

Asimismo, en cuanto al elemento subjetivo, la CSJN tiene dicho que quien pretenda exculparse en el campo fiscal con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su accionar, debe acreditar de manera fehaciente que a pesar de haber actuado diligentemente no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (cfr. CSJN, Fallos 319:1524, considerando 7° del voto de los Dres. Nazareno, Fayt y Vázquez).

En el caso, el argumento de la actora vinculado a que integró el tributo en cuestión convencida de que lo estaba haciendo de conformidad con el ordenamiento, resulta insuficiente para acreditar el error excusable y, por tanto, para eximirla de la multa impuesta por el GCBA.

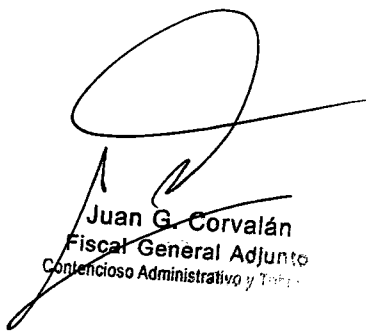
No puede perderse de vista que dicha multa ascendía al 65% del impuesto omitido, suma que se ajustará automáticamente en atención al modo en que aquí se propone resolver.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el recurso incoado por la parte actora.

Se suscribe el presente de conformidad con la delegación establecida por el art. 6° de la Resolución FG N° 214/2015.

Fiscalía General, 26 de abril de 2016.

DICTAMEN FG N° 301-CAyT/16



Juan G. Corvalán
Fiscal General Adjunto
Contencioso Administrativo y Tributario

Seguidamente se remitió al TSJ. Conste.