



CÁMARA DE APELACIONES EN LO CAYT - SALA III

BANCO MACRO SA CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36145/2009-0

CUIJ: EXP J-01-00059239-7/2009-0

Actuación Nro: 12581721/2019

En la Ciudad de Buenos Aires, el 4 de febrero de 2019, reunidos en acuerdo los jueces de la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, para entender en los recursos de apelación interpuestos en los autos “**Banco Macro SA c/ GCBA s/Impugnación actos administrativos**”, Exp. 36145/2009-0, contra la sentencia de fs. 368/376 el tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

A la cuestión planteada GABRIELA SEIJAS dijo:

I. El 22 de agosto de 2016 Andrea Danas rechazó la demanda interpuesta por José María Sferco, apoderado del Banco Macro SA, a fin de que se dejara sin efecto la multa impuesta por la resolución 664/AGIP/09; confirmatoria de sus similares 1635/DGR/09 y 952/DGR/09.

Luego de reseñar los hechos de la causa, destacó que el objeto de la demanda se circunscribió – luego del desistimiento parcial de fs. 224/224 vta. que el magistrado que previno tuvo presente a fs. 236/237 – a solicitar que se dejara sin efecto la proporción de la multa fundada en la omisión de tributar el impuesto sobre los ingresos brutos respecto de los bonos regulados por el decreto 905/02, esto es, la suma de dos millones ciento noventa y un mil cuatrocientos cuarenta y cinco pesos con cuarenta y tres centavos (\$2 191 445,43).

Descartó el planteo de prescripción propuesto por la actora a fs. 277/279, en atención a que el GCBA se veía impedido de iniciar la ejecución de la multa, por una orden judicial dictada en el marco del expediente “*Banco Macro SA c/GCBA – AGIP – Exp. 307/07 DGR-Dto 651/07 s/Acción declarativa de certeza*”, Exp. 22920/09 en trámite ante el Juzgado en lo Contencioso Administrativo Federal 6.

A continuación, se refirió a la procedencia de la acción intentada. Resaltó que, como regla general, corresponde a las partes delimitar la materia debatida y que, en el caso, la actora no cuestionó la legitimidad del procedimiento determinativo fiscal, ni del acto que puso fin a la instancia administrativa.

Destacó que en su escrito de demanda, Banco Macro manifestó de forma expresa su voluntad de impugnar solo la multa fijada por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos y denunció la interposición de una acción declarativa ante el fuero Federal, pero no cuestionó la legitimidad del acto administrativo determinativo de las diferencias supuestamente adeudadas en concepto de ingresos brutos.

Concluyó que, al no haberse impugnado por la vía procesal idónea la resolución 952/DGR/09 no resultaba posible hacer lugar a lo peticionado en atención a la naturaleza accesoria de la multa.

Agregó que dicha conclusión no se veía modificada por la existencia de una acción declarativa en trámite ante el fuero Federal. En particular, afirmó que fue iniciada cuando aun se encontraba pendiente la resolución del recurso jerárquico interpuesto por la actora contra la resolución 952/DGR/09 y que carecía de efectos sobre esta causa judicial.

Por último, reguló los honorarios de la representación letrada del GCBA e impuso las costas a la actora vencida.

II. Tanto la actora como el demandado apelaron la regulación de honorarios decidida a favor de los letrados del GCBA (v. fs. 382/382 vta. y 385). Asimismo, el apoderado de Banco Macro apeló la sentencia (v. fs. 383/383 vta.). Sus críticas pueden resumirse en que: a) a diferencia de lo expuesto en la sentencia, su representada no realizó planteo de prescripción alguno; b) la resolución no tuvo en cuenta que la pretensión fiscal fue cuestionada mediante una acción declarativa promovida ante el fuero Contencioso Federal; c) la juez no analizó todas las cuestiones propuestas en la demanda y destacó que en el caso no se configuró una conducta típica y; d) la multa impuesta es un concepto autónomo, no accesorio del impuesto reclamado.

El Sr. Fiscal ante la Cámara, Juan Octavio Gauna, emitió su dictamen a fs. 420/424.



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

CÁMARA DE APELACIONES EN LO CAYT - SALA III

BANCO MACRO SA CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36145/2009-0

CUIJ: EXP J-01-00059239-7/2009-0

Actuación Nro: 12581721/2019

El apoderado de la actora acompañó copia de la sentencia dictada por el Juez Federal en lo Contencioso Administrativo, Dr. Enrique Lavié Pico, en la que hizo lugar a la acción declarativa de certeza promovida por la actora y, en consecuencia, decidió que el GCBA debe abstenerse de perseguir el cobro de IIBB sobre las compensaciones dispuestas a favor de Banco Macro SA por el decreto 905/02 y la ley 25796 (v. fs. 429/436).

Previo sorteo, pasaron los autos a resolver (v. fs. 437), llamado que fue suspendido en virtud del hecho nuevo denunciado por la parte actora a fs. 439/445 vta. En dicha oportunidad la parte actora acompañó copia de la sentencia dictada el 20 de septiembre de 2018 por los jueces de la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en la que decidieron confirmar la decisión de grado y que se encuentra firme, de acuerdo a la documentación acompañada a fs. 462/468.

Finalmente, a fs. 461 se reanudó el llamado de autos al acuerdo.

III. Surge del expediente que el 15 de diciembre de 2009 José María Sferco, apoderado de Banco Macro SA, inició la presente impugnación con el objeto de que se deje sin efecto la multa impuesta mediante resolución 664/AGIP/09, confirmatoria de sus similares 1635/DGR/09 y 952/DGR/09.

Destacó que el ajuste practicado por la AGIP se fundó en diferencias de cambio locales, diferencias de cambio del exterior, intereses pagados por préstamos en el exterior y el bono compensador recibido en virtud del decreto 905/02. En relación a este último concepto, alegó un error excusable, pues su gravabilidad presenta aspectos controvertibles a nivel técnico y jurídico.

Denunció el inicio de una acción declarativa de certeza ante el fuero Contencioso Administrativo Federal a fin de que dicha jurisdicción se expida sobre la posibilidad de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a los citados bonos (v. fs. 2 vta., punto ii).

El 29 de abril de 2011 desistió parcialmente de la acción, en función de que una parte de la multa cuestionada fue condonada por el Fisco local por su adhesión a un plan de facilidades (v. fs. 224).

En consecuencia, la pretensión de Banco Macro SA se circunscribió a obtener la revocación de la multa impuesta sobre el ajuste impositivo practicado en relación a los bonos recibidos de conformidad con el decreto 905/02.

La juez de grado consideró que la acción no resultaba procedente pues “[...] *si el tributo no se encuentra adecuadamente impugnado por la vía procesal idónea y con sentencia firme favorable a la actora, este tribunal no puede expedirse sobre la multa, en tanto accesoria de aquél*” (v. fs. 375).

Ahora bien, sin perjuicio de que la multa impuesta por la Administración sea una consecuencia de la omisión de ingreso del tributo no es posible desconocer que a fin de imponer la sanción resulta indispensable que la infracción pueda ser imputada al contribuyente de forma objetiva y subjetiva. Es decir, no basta la comprobación de la omisión de ingreso del tributo, sino que debe acreditarse que se trató de una omisión culposa.

Como ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “[e]n el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149)” (Fallos, 334:53).

Nada impide cuestionar de manera autónoma la sanción o su importe.

Por otra parte, la actora sí cuestionó la procedencia del reclamo fiscal, pero lo hizo ante el fuero federal, decisión que no puede ser revisada en esta instancia.

IV. Sentado lo anterior, corresponde analizar si la multa cuestionada resulta procedente o si tal como alegó la parte actora se configuró un error excusable, circunstancia que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 89 del Código Fiscal citado, tornaría inaplicable la sanción.

El decreto que dispuso el otorgamiento de los bonos compensadores estableció que serían entregados a las entidades financieras “[...] *para resarcir de*



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

CÁMARA DE APELACIONES EN LO CAYT - SALA III

BANCO MACRO SA CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36145/2009-0

CUIJ: EXP J-01-00059239-7/2009-0

Actuación Nro: 12581721/2019

manera total, única y definitiva a tales entidades los efectos negativos generados por la transformación a pesos a diferentes tipos de cambio de los créditos y obligaciones denominados en moneda extranjera conforme a los artículo 6° y 7° de la Ley N° 25561 y en los artículos 2°, 3° y 6° 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” (cf. art. 28 del decreto 905/02).

Por lo demás, la citada medida – de carácter excepcional, según los términos del decreto – fue dictada en el marco de una compleja situación estructural del sistema financiero.

A ello cabe agregar que de manera contemporánea al inicio de estas actuaciones, diversas entidades bancarias iniciaron causas similares en diversas jurisdicciones.

Así, las tres Salas del fuero revocaron actos administrativos en los que se practicaron determinaciones de oficio del impuesto sobre los ingresos brutos en relación a los bonos recibidos de conformidad con el decreto 905/02 (ver: Sala I: “*Banco Regional de Cuyo SA c/AGIP s/Impugnación de actos administrativos*”, Exp. 33657/0, sentencia del 7/12/16; “*Banco Supervielle SA c/GCBA y otros s/Impugnación actos administrativos*”, Exp. 35226/09, sentencia del 09/05/18; Sala II: “*Banco de La Pampa SEM c/GCBA s/Impugnación actos administrativos*”, Exp. 34226/0, sentencia del 07/10/14; Sala III: “*Banco de Valores SA c/GCBA s/Impugnación actos administrativos*”, Exp. 33241/0, sentencia del 04/02/15).

Por su parte, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que los bonos compensadores no se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos (cf. “*BBVA Banco Francés SA y otr c/GCBA – AFIP DGR. Resol. 3631/08 (Dto. 905/02) s/Proceso de*

conocimiento”, Exp. 12382/09, sentencia del 29/06/18), mientras que la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, por mayoría, afirmó que revisten el carácter de subsidio, por lo que se encuentran excluidos de la base imponible del impuesto a los ingresos brutos (“*Banco Itaú Buen Ayre SA*”, Exp. Adm. 2306-0133021/04).

El Tribunal Superior de Justicia resolvió que los bonos otorgados a las entidades bancarias en virtud del decreto 905/02 no se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos, por tratarse de un ingreso no derivado del ejercicio de su actividad habitual (cf. “*ING Bank NV Sociedad Extranjera c/GCBA y otros s/Impugnación actos administrativos s/Recurso de apelación ordinario concedido*”, Exp. 12617/15, sentencia de 03/03/17), criterio reiterado por la Dra. Conde al rechazar el recurso de queja interpuesto por el GCBA en los autos “*GCBA s/Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Banco Privado de Inversiones SA c/GCBA s/Impugnación de actos administrativos*” (Exp. 13372/16, sentencia del 06/09/18).

Por último, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, aun cuando consideró que los recursos interpuestos por las partes no constituyeron una crítica concreta y razonada de la decisión apelada, resolvió 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*”, pues “[...] *no ha constituido un ingreso que tuvo por objeto retribuir la actividad ejercida por las entidades financieras*” (v. “*Banco de la Nación Argentina c/GCBA – AGIP DGR – resol. 389/09 y otros s/proceso de conocimiento*”, sentencia del 21/07/18).

La multiplicidad de causas iniciadas por distintas entidades bancarias y financieras en relación a la gravabilidad de los bonos compensadores recibidos en virtud del decreto 905/02, así como las decisiones adoptadas por diversos órganos administrativos y judiciales – aun cuando fueran posteriores a la determinación de oficio e imposición de la multa que aquí se analiza –, resultan demostrativas de las dificultades técnicas y jurídicas en torno al tema analizado y dan sustento a la posición de la actora de que los importes recibidos en ese concepto no integraban la base imponible para el cálculo del impuesto sobre los ingresos brutos.



Admitido por el tribunal interviniente que se trataba de sumas que no integraban la base imponible la sanción carece de causa que le de sustento.

En consecuencia, estimo que corresponde revocar la sentencia de grado, hacer lugar a la demanda y revocar la multa impuesta por la Administración en la proporción calculada sobre el importe adeudado en concepto de ingresos brutos sobre los bonos compensadores recibidos en virtud del decreto 905/02.

V. Teniendo en cuenta las particularidades del caso, propicio que las costas sean impuestas en el orden causado, en ambas instancias (cf. arts. 65 y 249 del CCAyT). En consecuencia, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada en la sentencia de grado.

VI. Por los argumentos expuestos y, en caso de que mi voto fuere compartido, propongo al acuerdo: 1) Hacer lugar al recurso interpuesto por Banco Macro SA, revocar la sentencia de grado y hacer lugar a la demanda; 2) Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado (cf. art. 65 del CCAyT) y; 3) Dejar sin efecto la regulación de honorarios y, en consecuencia, desestimar los recursos interpuestos por ambas partes sobre esa cuestión.

A la cuestión planteada, el Dr. ESTEBAN CENTANARO dijo:

I. Adhiero a la solución propuesta por mi colega preopinante en los puntos III y V de su voto.

II. Con relación a la procedencia de la multa cuestionada, como integrante de esta Cámara he tenido oportunidad de emitir mi opinión acerca de la cuestión tributaria principal al votar en las causas “Banco de La Pampa S.E.M. c/ GCBA s/ impugnación de acto administrativo”, expediente N° 34226/0, sentencia del 07/10/2014, Sala II y “Banco de Valores S.A. c/ GCBA s/ impugnación de acto administrativo”, expediente N° 33241/0, sentencia del 04/02/2015, de esta Sala. Allí consideré que los bonos previstos en el decreto N° 905/02, en tanto fueron entregados


Augusto Zangone
Prosecretario Letrado
Sala III - CCAyT

por el Estado Nacional sin contraprestación alguna a cambio, pueden ser asimilados a un subsidio otorgado por aquél y, por ello, no deberían integrar la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos brutos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 163 inciso 4° del Código Fiscal –t.o. 2002-.

Junto con aquella doctrina, en el caso, cabe tener particularmente en cuenta que la parte actora ha obtenido en el Fuero Contencioso Administrativo Federal, un pronunciamiento favorable donde se instó al GCBA que se abstuviera de perseguir el cobro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de las compensaciones dispuestas a favor de la entidad bancaria por intermedio del decreto N° 905/02 [cfr. fs. 429/435 y 462/468], de modo que se ha extinguido el fundamento por el que le fue impuesta la multa aquí cuestionada.

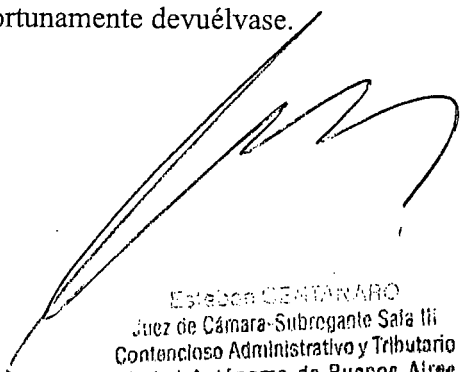
Así las cosas, estimo que corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia de grado y hacer lugar a la demanda, dejando sin efecto la multa impuesta por la Administración en la porción calculada sobre el importe adeudado en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los bonos compensadores recibidos en virtud del decreto N° 905/02.

Así dejo expuesto mi voto.

De acuerdo al resultado de la votación que antecede, **SE RESUELVE: 1)** Hacer lugar al recurso interpuesto por Banco Macro SA, revocar la sentencia de grado y hacer lugar a la demanda; **2)** Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado (cf. art. 65 del CCAyT) y; **3)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios y, en consecuencia, desestimar los recursos interpuestos por ambas partes sobre esa cuestión.

Se deja constancia que el Dr. Hugo R. Zuleta no suscribe la presente en virtud de la excusación de fs. 391.

Regístrese. Notifíquese, al señor Fiscal de Cámara en su despacho.
Oportunamente devuélvase.


Esteban CENTINARO
Juez de Cámara-Subrogante Sala III
Contencioso Administrativo y Tributario
Ciudad Autónoma de Buenos Aires


GABRIELA SEIJAS