



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 20 días del mes de mayo del año dos mil tres, se reúnen en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Dres. Carlos F. Balbín y Horacio G. Corti, para conocer en el recurso directo de apelación interpuesto por la accionante a fs. 339 contra la Resolución 3661-DGR-2000, en los autos “ARAUCA BIT AFJP c/GCBA s/RECURSO APEL. JUD. C/DECIS. DGR (ART. 114 COD FISC)”, expediente N° RDC 26/0, y habiéndose practicado el sorteo pertinente resulta que debe observarse el siguiente orden: Dr. Carlos F. Balbín y Dr. Horacio G. Corti, resolviendo plantear y votar la siguiente cuestión: ¿es justa la sentencia apelada?

A la cuestión planteada el Dr. Carlos F. Balbín dijo:

I.- A fs. 339 el Presidente de Arauca Bit AFJP S.A. interpuso recurso judicial de apelación directo, en los términos del artículo 115 del Cód Fiscal 2000, a efectos de impugnar la Resolución 3661-DGR-2000, en cuanto ésta rechazó el recurso de reconsideración oportunamente deducido contra la Resolución 4518-DGR-99 –que determinó un ajuste en el impuesto a los ingresos brutos en relación con los períodos 9, 10 y 11 de 1994 y aplicó una multa equivalente al 65% del importe determinado-.

Señaló la recurrente que la causa del ajuste se debió al distinto criterio sostenido por la autoridad fiscal para establecer la base del tributo, puesto que mientras la DGR consideró que las sumas percibidas en dichos períodos para aplicar al pago de la prima por el seguro colectivo de invalidez y fallecimiento forman parte de la base de imposición, Arauca Bit no consideró comprendidas en dicha base a los referidos importes. A su entender, la citada resolución deformó el hecho imponible en cuanto a su base, desconociendo no solamente la normativa impositiva local, sino también disposiciones expresas de la ley federal 24.241.

Expresó que, a partir de enero de 1998, con la sanción de la Ordenanza N° 52.238 se incorporó el artículo 135 bis en la respectiva Ordenanza Fiscal vigente, en virtud del cual se excluyó de la base imponible del impuesto a los ingresos brutos la parte de las comisiones percibidas por las AFJP y destinadas al pago de las primas del seguro colectivo de invalidez y fallecimiento, criterio mantenido hasta la actualidad.

Manifestó que la decisión de gravar esta porción de las comisiones contradice el artículo 116 de la ley 24.241, que establece que *“la parte de las comisiones destinadas al pago de las obligaciones establecidas en el art. 99 de esta ley no constituirá retribución para la administradora a los efectos impositivos”*. Al analizar la aplicabilidad de la citada norma, expresó que la referida limitación fue establecida especialmente para el impuesto a

los ingresos brutos porque es el único gravámen que toma como base imponible a la retribución, mientras que el impuesto a las ganancias grava las rentas, a la vez que el IVA ha sido objeto de una expresa exención –art. 116, primer párrafo-.

En cuanto a su razonabilidad, señaló que la limitación es coherente por cuanto, teniendo en cuenta la realidad económica, establece la naturaleza no retributiva de la parte de la comisión destinada al pago del seguro y, a su vez, encuentra sustento en la necesidad de no encarecer los costos fiscales del sistema. Sostuvo además que lo establecido en la ley 24.241 no contradice la normativa local, por cuanto el porcentaje excluido no constituye una retribución de la actividad de la AFJP, sino que ésta actúa como un ente recaudador para un tercero –la aseguradora-, que sí lucra con esa actividad.

Detalló además que lo establecido en la ley 24.241 es constitucionalmente válido, toda vez que, por imperio de lo establecido en el artículo 75 inc. 18 de la Constitución Nacional, el Congreso tiene la facultad de eximir a determinados sujetos del pago de tributos, ya sean nacionales o locales, potestad que ha sido delegada por las provincias a favor de las autoridades federales.

Por su parte, afirmó que las AFJP están obligadas, por imposición legal, a la contratación de un seguro. Por ello, el importe que paga el afiliado en tal concepto es inmediatamente derivado a la compañía de seguro, de manera que no forma parte de su patrimonio ni constituye una retribución, siendo su intervención la de un intermediario legal a título gratuito.

Manifestó también que lo pretendido por la Ciudad lesiona el régimen de coparticipación federal, puesto que el impuesto aplicado sobre las primas se torna un tributo directo –que no puede ser trasladado-, razón por la cual se superpone con el impuesto a las ganancias.

Invocó un agravio al Pacto Federal, toda vez que éste consagra el compromiso del fisco local de disponer la exención de las actividades de las AFJP.

En relación con la sanción de multa aplicada, la accionante señaló su improcedencia, por considerar que carece de sustento jurídico y por no configurarse el elemento subjetivo –dolo o culpa- por existir un error excusable de derecho. A todo evento, solicitó la aplicación de la ley penal más benigna, esto es, el Código Fiscal vigente a partir del dictado de la ley N° 150.

A fs. 439/466 el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires contestó la expresión de agravios. Sostuvo que la Ciudad está constitucionalmente facultada para gravar la base imponible cuestionada en autos, esto es, los ingresos brutos totales del sujeto obligado durante un determinado período. Afirmó que la base del impuesto es la movilización total de riquezas provenientes de la actividad que constituye el hecho imponible, razón por la cual no caen bajo la imposición del tributo únicamente los ingresos que constituyen una efectiva retribución por el ejercicio de la actividad gravada, sino toda movilización de riqueza proveniente de su actividad.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Así, señaló que la deducción del rubro correspondiente a las pólizas no está prevista ni autorizada por la normativa aplicable, sino que está expresamente contemplada su inclusión en la base imponible. Por ello, lo establecido en el art. 116 de la ley 24.241 no puede afectar la base imponible del impuesto a los ingresos brutos, porque éste no grava las “retribuciones” sino la totalidad de ingresos.

Afirmó que las facultades del Congreso Nacional en materia tributaria local son excepcionales, razón por la cual los actos de las legislaturas locales no pueden ser invalidados sino en los casos en que Constitución Nacional concede al Congreso un poder expreso y exclusivo o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en su ejercicio, situación que no se verifica en autos.

En cuanto a la actividad que desarrolla la demandada, señaló que no actúa como intermediaria, porque ésta es la propia asegurada y que como tampoco se trata de una intervención gratuita, toda vez que puede obtener otros ingresos de esa actividad.

Detalló que si la ley que regula la materia no le permite a la AFJP detraer las primas de su base imponible, ello permite presuponer que el impuesto ha sido trasladado y computado para el cálculo de las comisiones que percibe de sus asegurados.

En relación con la alegada superposición con el impuesto a las ganancias, señaló que no se verifica, por cuanto el impuesto a los ingresos brutos no grava la renta sino los ingresos que genera la actividad.

Al referirse al régimen de coparticipación federal de impuestos –ley N° 23.548-, explicó que si bien éste impone a las provincias el deber de abstenerse de establecer en sus respectivas jurisdicciones gravámenes análogos a los nacionales coparticipados, el texto legal excluye en forma expresa el impuesto a los ingresos brutos.

Adujo que el establecimiento del impuesto no agravia al pacto federal porque la Ciudad no firmó pacto alguno que disponga la exención de las actividades de las AFJP en el referido tributo.

Finalmente, en relación con la multa, manifestó que la comisión de infracciones de tipo material no requiere la existencia de intención dolosa, sino solamente la omisión en la integración total o parcial del tributo. A su vez, a su entender tampoco se darían en el caso los presupuestos que habilitarían la procedencia de la exculpación del recurrente.

A fs. 468 emitió dictamen la Sra Fiscal de Cámara, propiciando hacer lugar a la apelación y revocar la Resolución N 3661-DGR-2000 y la Resolución N° 4518-DGR-1999.

A fs.619/627 la parte demandada presentó su alegato, mientras que se ordenó la devolución del correspondiente a la actora, atento a la extemporaneidad de su presentación –fs.618-.

También a fs. 618 se ordenó la elevación de autos al acuerdo de Sala.

II.- En primer lugar, es necesario señalar que, tal como ha expresado la parte actora, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en relación con la cuestión de fondo debatida en el *sub lite* en una causa análoga a la presente.

En efecto, en la causa “Nación AFJP S.A. c/Catamarca, provincia de s/acción declarativa” (sentencia del 16 de mayo del 2000, obrante a fs. 377/390 del expediente), la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ocupó de analizar si la provincia demandada podía gravar con el impuesto a los ingresos brutos el porcentaje de las comisiones que su contraparte –una Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones percibía de sus afiliados para el pago de las primas de seguro por invalidez y fallecimiento –artículos 67, 95 y 96 de la ley N° 24.241-.

Al respecto, el Tribunal señaló que “ (...) *el costo de la póliza es soportado en definitiva por los afiliados y beneficiarios, lo cual parece justificado, pues –como ya se indicó- el seguro está orientado a garantizar el cobro de las prestaciones que le correspondan (en el caso del retiro transitorio por invalidez), como así también la integración de los capitales (complementario y de recomposición) que deben ingresar a sus cuentas de capitalización individual*”.

Por su parte, a fin de apreciar el sentido del artículo 116 de la ley N° 24.241, expresó la Corte que “*esta norma dispone –en lo pertinente- que ‘la parte de las comisiones destinadas al pago de las obligaciones establecidas en el artículo 99 de esta ley, no constituirá retribución para la administradora a los efectos impositivos’. Esta declaración no parece configurar una exención tributaria –entendida ésta como la dispensa del pago de un tributo debido- sino más bien una aclaración que pone de manifiesto la realidad económica subyacente. En efecto, las sumas destinadas al pago de la prima del seguro sólo representan un ingreso para la respectiva compañía aseguradora, pero no para la AFJP, que actúa en el caso –por imposición legal- como una suerte de intermediario entre afiliados y beneficiarios –de cuyas cuentas de capitalización debita esos importes y sobre quienes recae, en definitiva, el costo de la póliza- y la aseguradora a la que destina dichos fondos*”.

Continuó el tribunal su razonamiento indicando que “*no se advierte que haya una verdadera colisión entre el mencionado artículo 116 de la ley 24.241 y la legislación tributaria provincial. Esta define como base imponible del impuesto en examen al monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas (art. 158 del Código Tributario de la provincia de Catamarca) mientras que la ‘parte de las comisiones’ a la que se refiere la norma nacional no constituye –en la realidad de las cosas y más allá de su denominación- un ingreso de la AFJP derivado de su actividad*”.

Por ello, concluyó que “*la resolución administrativa impugnada, en cuanto pretende incluir en dicha base imponible esos importes destinados al pago de la prima de seguro colectivo, se contrapone abiertamente con la norma nacional en juego (...) y en*



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

definitiva, lesiona el principio de supremacía legal del artículo 31 de la Constitución Nacional”.

III.- A su vez, no desconozco que la Corte Suprema ha señalado, en relación con la observancia de lo decidido en sus propios precedentes, que “*no obstante que la Corte Suprema decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas.*” (CSJN, “Cerámica San Lorenzo”, Fallos, 307:1094)

IV.- Sin embargo, no obstante lo expresado en los considerandos precedentes, entiendo que existen en el *sub lite* fundadas razones que justifican una nueva consideración de lo decidido por el Máximo Tribunal en el precedente citado *supra*.

En primer lugar, es necesario recordar que, si bien en principio no corresponde contrariar la jurisprudencia del Máximo Tribunal sin nuevas razones que funden su modificación (CSJN, Fallos, 303:1769, 307:1094), no existe igual impedimento cuando se exponen fundamentos que no fueron considerados y que se estiman válidos para llegar a diferente conclusión (CSJN, Fallos, 304:900). Ello así porque las sentencias tienen eficacia vinculante sólo en relación al proceso en que se dictan (CSJN, Fallos, 293:531) y la interpretación judicial no es, en principio y por sí, intangible ni obligatoria fuera de ese ámbito (CSJN, Fallos, 263:252, 305:2275).

Así, en el caso de marras la parte actora ha invocado como sustento de su pretensión argumentaciones que no fueron analizadas en el citado precedente que justifican su tratamiento.

En segundo término, es necesario tener en cuenta que, tal como ha señalado la propia Corte, la interpretación y aplicación de la legislación en materia tributaria es una cuestión de derecho local, a la que no corresponde aplicar en forma directa y sin una previa armonización sus propios precedentes (CSJN, Fallos, 307:1094).

Las consideraciones que anteceden me llevan a sostener que, en el *sub lite*, no resulta procedente aplicar literalmente lo decidido en la causa “Nación AFJP c/provincia de Catamarca” sino que, por el contrario, cabe ingresar al análisis de las argumentaciones vertidas por las partes en relación con la cuestión de fondo.

IV.- Expuesto lo que antecede, es necesario abocarse al análisis de las argumentaciones que desarrolla la parte actora como sustento de su pretensión de nulidad de la Resolución 4518-DGR-99 –que determinó un ajuste en el impuesto a los ingresos brutos en relación con los períodos 9, 10 y 11 de 1994 y aplicó una multa equivalente al

65% del importe determinado- dejando aclarado que, por razones de mejor exposición, no habrá de seguirse el orden en que éstas fueron expuestas en el escrito de demanda.

V.- Manifestó la recurrente, en primer término, que la decisión del Fisco local de gravar la porción de las comisiones destinada al pago de seguros contradice el artículo 116 de la ley 24.241, que establece que *“la parte de las comisiones destinadas al pago de las obligaciones establecidas en el art. 99 de esta ley no constituirá retribución para la administradora a los efectos impositivos”*. Al analizar la citada disposición, expresó que ésta fue establecida especialmente para eximir el pago del impuesto a los ingresos brutos en relación con las primas del seguro por invalidez o fallecimiento –que la actora percibe– porque es el único tributo grava la retribución. Detalló además que lo establecido en la ley 24.241 es constitucionalmente válido, toda vez que, por imperio de lo establecido en el artículo 75 inc. 18 de la Constitución Nacional, el Congreso tiene la facultad de eximir a determinados sujetos del pago de tributos, ya sean nacionales o locales, potestad que ha sido delegada por las provincias a favor de las autoridades federales.

VI.- Así las cosas, para determinar si, en este aspecto, el agravio resulta procedente, es necesario determinar, en primer lugar, si el Congreso Nacional está facultado para eximir a la actora del pago del tributo sobre los ingresos brutos en el ámbito territorial de la Ciudad de Buenos Aires.

Como cuestión preliminar cabe señalar que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que la creación de impuestos, la regulación del hecho imponible y la determinación de las formalidades de percepción son de exclusiva competencia de las provincias, cuyas facultades son amplias y discrecionales, razón por la cual su oportunidad o acierto es irrevisable por cualquier otro poder (CSJN, *Fallos*, 51:350; 105:273; 114:262; 137:212; 150:419; 174:353, 188:105; 194:56; entre otros). Ello así porque, tal como también ha señalado el Tribunal, entre los derechos que hacen a la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña (CSJN, *Fallos*, 114:282)

VI.1.- La correcta interpretación de los precedentes antes citados requiere armonizar su contenido con el nuevo régimen jurídico que la Carta Magna asignó a la Ciudad de Buenos Aires con anterioridad a que se configuraran los hechos imposables discutidos y que se caracteriza por el reconocimiento de autonomía y de facultades propias de legislación.

De esta forma, según lo establecido en el artículo 129 de la Constitución Nacional, la Ciudad de Buenos Aires posee un régimen de gobierno autónomo y, en consecuencia, es titular de facultades legislativas y jurisdiccionales propias. Este status jurídico determina



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

que, por expresa previsión constitucional, la Ciudad está facultada para regular todas las materias propias del derecho público, que reviste naturaleza eminentemente local.

Por su parte, en un reciente precedente, el Alto Tribunal ha señalado que las cuestiones de derecho público son expresa competencia de las autoridades locales (CSJN, “Niella Reinaldo c/GCBA s/acción declarativa”, causa N° 368 XXXV, sentencia del 24 de octubre de 2000). Ello porque, a criterio de la Corte, sólo de esa forma “*encuentra tutela el efectivo ejercicio de la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires, reconocida por el artículo 129 de la Constitución Nacional (texto 1994), disposición que le reconoce facultades exclusivas y excluyentes de autodeterminación, autoadministración y autoorganización*”.

A su vez, no tengo dudas en cuanto a que las instituciones que integran el derecho tributario, entre las cuales se encuentran, entre otras, la determinación de la base imponible de los tributos y los supuestos de exención, revisten naturaleza autónoma que deriva del ejercicio del poder estatal a fin de obtener los recursos para satisfacer necesidades colectivas. Por ello, las relaciones que, en el ejercicio de prerrogativas estatales de naturaleza impositiva, vinculan al fisco con los contribuyentes, están sujetas a regulación por el derecho público (CSJN, "O.S.N. c. Aquilino Colombo s/ ejecución fiscal", sentencia del 11 de diciembre de 1990).

VI.2.- Por todo ello, considero que el dictado de las normas referidas a la fijación y percepción de los tributos en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, al formar parte del derecho público local, constituye un ámbito de legislación reservado a las autoridades locales, de manera que la determinación del hecho imponible o incluso de los sujetos exentos correspondía al Consejo Deliberante y, luego de constituídas las nuevas autoridades locales, a la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no al Congreso Nacional.

Por esta razón, para dirimir la controversia suscitada en el *sub lite* no resulta procedente recurrir a lo establecido en una ley federal –ley 24.241-, inaplicable en el ámbito local en la medida en que no se trata de legislación dictada por el Congreso actuando como legislatura local, sino la normativa local que regulaba el ejercicio de la potestad tributaria por parte de las autoridades de la Ciudad al momento de producirse los hechos imponibles que se analizan –en el caso, la Ordenanza Fiscal para el año 1994 (t.o. por decreto N° 505)-.

VI.3.- Resta determinar si, no obstante el carácter local y autónomo de la fijación de la base imponible y de los sujetos exentos en relación con el impuesto a los ingresos brutos, el Congreso está igualmente facultado para eximir a la actora del tributo, en ejercicio de la prerrogativa prevista en el artículo 75 inciso 18 de la Constitución Nacional.

La referida disposición establece que “*Corresponde al Congreso: inc. 18: Proveer a lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo” (énfasis agregado).*

La norma transcripta, que es conocida como “cláusula del progreso”, tiene por objeto permitir al Poder Legislativo elegir los medios necesarios, convenientes u oportunos para alcanzar los objetivos de bienestar general (GELLI, María Angélica, “Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada”, Ed. La Ley, 2003, pág. 576). En particular, la disposición prevé la facultad del legislador de otorgar privilegios temporales o recompensas de estímulo.

No obstante ello, el ejercicio de las atribuciones conferidas no puede desconocer, entre otras limitaciones, las potestades que la Constitución Nacional reserva a las provincias y a la Ciudad de Buenos Aires –entre las que se encuentra la facultad de fijar impuestos y establecer sus correspondientes excepciones-.

Ello así porque, lo contrario significaría desvirtuar el sistema federal. En efecto, si fuese legítimo que el Estado Nacional desplace a las provincias o a la Ciudad de Buenos Aires del ejercicio de las atribuciones expresamente reservadas a éstas en la Carta Magna cuando, a su criterio, el progreso del país así lo demande, entonces ello significaría la virtual unitarización del sistema, al quedar centralizadas todas las decisiones de gobierno en el órgano legislativo nacional, en franca contradicción con expresos principios de raigambre constitucional (QUIROGA LAVIÉ, Humberto, “Constitución de la Nación Argentina comentada”, tercera Edición, Ed. Zavallá, pág. 434).

En consecuencia, sostengo que lo establecido en el artículo 116 de la Ley N° 24.241 no resulta de aplicación en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, toda vez que, como ya se señaló *supra*, al constituir la fijación de los tributos y sus pertinentes exenciones una cuestión de derecho público local, una ley federal no resulta hábil para afectar la regulación local en materia de ingresos brutos.

VI.4.- A ello cabe agregar, a mayor abundamiento, que si se interpreta -como lo hace la actora- que lo establecido en el artículo 116 de la ley N° 24.241 constituye un privilegio otorgado por el Poder Legislativo Nacional en uso de la prerrogativa contenida en el artículo 75 inc. 18 de la Constitución Nacional y que lo allí establecido resulta idóneo para modificar las normas locales en materia de exenciones impositivas, aún en tal caso su ejercicio resulta inconstitucional. Ello así porque la referida norma no establece, tal como



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

lo exige el texto constitucional, un plazo de duración para la vigencia de la referida exención impositiva que habría de aplicarse en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires.

VI.5.- Finalmente, considero pertinente señalar que, aún para el caso de que se sostenga que la ley N° 24.241 resulta aplicable al ámbito local –posición que no comparto-, de todas formas correspondería rechazar el agravio planteado por la accionante en cuanto a que la referida norma la exime del pago del impuesto a los ingresos brutos por los porcentajes de las comisiones que destina al pago de primas de seguros.

El texto expreso del artículo 116 del mencionado cuerpo legal se limita a establecer que la parte de las comisiones destinadas al pago de las primas “*no constituirá retribución para la administradora a los efectos impositivos*”.

Así, surge evidente que la circunstancia de que esa porción de las comisiones que perciben las AFJP no sea considerada “retribución”, no las excluye sin embargo de la base imponible del impuesto a los ingresos brutos. Ello así porque, tal como se desarrollará *infra* en el considerando VIII -al que me remito-, el referido tributo no grava únicamente las ganancias, sino todo ingreso percibido por el sujeto pasivo del impuesto en ejercicio de su actividad comercial, sea o no retributivo.

VII.- Lo expuesto en los considerandos VI a VI.5 me llevan a postular el rechazo de los argumentos expuestos por el accionante en relación con la aplicación en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires del artículo 116 de la ley 24.241.

VIII. Teniendo en cuenta lo expresado en los considerandos precedentes y, en consecuencia, descartada la procedencia de una exención impositiva con sustento en lo establecido en la ley 24.241, a efectos de determinar si resulta legítimo que la Ciudad haya incluido en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a las primas de seguros que la actora percibió de sus afiliados resulta necesario proceder, a continuación, a examinar las normas locales que resultan de aplicación al *sub lite*.

De esta forma, es necesario a esta altura del desarrollo argumental tratar los agravios del actor referidos a que el monto de las primas de seguros no constituye una retribución de la actividad de la AFJP, sino que ésta actúa como un ente recaudador para un tercero –la aseguradora-, que sí lucra con esa actividad, razón por la cual no corresponde que dicha porción de las comisiones sea gravada con el impuesto a los ingresos brutos. Por su parte, afirmó también el recurrente que las AFJP están obligadas, por imposición legal, a la contratación de un seguro. Por ello, el importe que paga el afiliado en tal concepto es inmediatamente derivado a la compañía de seguro, de manera que no forma parte de su

patrimonio ni constituye una retribución, siendo su intervención la de un intermediario legal a título gratuito.

VIII.- La Ordenanza Fiscal para el año 1994 (t.o. por decreto N° 505), vigente al momento de producirse los hechos imponible que dan origen a la cuestión debatida en el *sub exámine*, establecía en el artículo 111, en relación con la base imponible del impuesto a los ingresos brutos, que *“el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario”*. A su vez, al conceptualizar el hecho imponible, señalaba la referida norma en su artículo 112 que *“es ingreso bruto el valor o monto total –en dinero, en especie o en servicios- devengados por el ejercicio de la actividad gravada”*. Por su parte, en forma complementaria a las normas antes transcriptas el artículo 126 disponía que *“para la composición de la base imponible no pueden efectuarse otras deducciones que las expresamente enunciadas en la presente Ordenanza, las que únicamente son usufructuadas por parte de los responsables que en cada caso se indican”*.

Se ha dicho que el hecho imponible está constituido por el ejercicio habitual y a título oneroso o con propósito de lucro de una actividad dentro de un territorio y que la base imponible son todos los ingresos brutos derivados de esa actividad.

En cuanto a la cuantificación de la base, del análisis de las normas transcriptas surge claramente que ésta se conforma por el total de ingresos brutos devengados o percibidos como consecuencia, retribución o contraprestación por el ejercicio de la actividad gravada. Ello así porque tales ingresos constituyen, a criterio del legislador local, una medida idónea para determina la capacidad contributiva del sujeto, que es la nota distintiva y justificadora de la especie impuesto dentro del género tributos (BULIT GOÑI, Enrique, “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Ed. Depalma, 1997).

Es necesario destacar que, de conformidad con la descripción del hecho imponible, a efectos de determinar la base del tributo no se toman en consideración solamente las retribuciones o ganancias netas, sino toda suma de dinero percibida por el contribuyente que tenga origen en el ejercicio de la actividad.

Así las cosas, entiendo que si bien el porcentaje de las comisiones que percibe la actora –primas de seguro por invalidez y fallecimiento-, no constituye una ganancia o ingreso neto, no por ello deja de constituir una suma ingresada a su patrimonio a consecuencia de su actividad comercial y, en tal caso, se adecua al hecho imponible que dá origen al pago del tributo.

En efecto, tal como desarrollaré *infra*, las comisiones que la accionante percibe de sus afiliados tienen origen en los servicios que ésta presta en su carácter de administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y en los deberes que, en el cumplimiento de tal función, está obligada a observar.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

VIII.1.- Dada la trascendencia pública de la actividad desarrollada, la ley N° 24.241 ha regulado en forma expresa ciertos deberes que deben observar las AFJP en la administración de los aportes previsionales destinados al régimen de reparto del sistema integrado de jubilaciones y pensiones. Entre esos deberes se encuentra el de contratar un seguro por los riesgos de muerte e invalidez de los afiliados, cuyo pago se efectúa con un porcentaje de lo que la AFJP percibe en concepto de comisiones.

En este contexto, es evidente que, al momento de iniciar su actividad comercial como administradora de fondos de jubilaciones y pensiones, la actora tenía conocimiento que, por expreso imperativo legal, una parte de las comisiones que percibiría de los afiliados, debía ser destinada al pago de las primas de seguro. En consecuencia, toda vez que estos montos constituyen sumas ingresadas a su patrimonio en ejercicio de su actividad comercial y, por lo tanto, forman parte del hecho imponible gravado por el tributo, la accionante conocía *ab initio* que éstas debían ser incluidas en la base imponible del impuesto a los ingresos brutos.

A ello cabe agregar que correspondía a la propia demandante estimar correctamente la incidencia del tributo en sus costos para que no se viese afectada la rentabilidad que esperaba obtener con su actividad comercial.

VIII.3.- Las conclusiones precedentes se refuerzan si se tiene en cuenta que, como reconoce incluso la propia actora, los seguros contratados no tienen por beneficiario a los afiliados sino a la propia AFJP, circunstancia que denota que la percepción de los montos para el pago de las primas es, sin duda alguna, una actividad propia de su giro comercial. A su vez, el hecho de que la accionante deba, por imperio legal, discriminar el costo imputable a la prima del seguro respecto del resto de los conceptos que conforman la comisión sólo tiene por objeto que los afiliados puedan conocer, por un lado, el porcentaje que se deduce de sus aportes para el pago de seguros y, por el otro, el importe que la AFJP incorpora a su patrimonio en carácter de retribución o ganancia.

VIII.4.- A su vez, corresponde destacar que las normas fiscales locales aplicables al *sub lite* no establecen que los porcentajes de las comisiones que las AFJP perciben de sus afiliados y que luego destinan al pago de primas de seguros, no obstante que forman parte del hecho imponible gravado, se encuentran exentos del pago del impuesto a los ingresos brutos.

Cabe recordar, en este aspecto, que toda exención implica la decisión política de excluir de los efectos de un determinado tributo a un sujeto o situación que, objetivamente, hubiesen quedado encuadrados dentro del presupuesto fáctico-jurídico del hecho imponible (Bulit Goñi, Enrique, “Impuesto a los Ingresos Brutos”, pág. 141). De esta forma, por

aplicación del principio de legalidad, para que exista exención tributaria siempre debe haber una norma que la consagre expresamente.

Así las cosas, la Ordenanza Fiscal para el año 1994 no establecía en ninguno de sus artículos que el porcentaje de la comisión que perciben las AFJP y que destinan al pago de primas de seguros estaba exenta del impuesto a los ingresos brutos.

IX.- En otro orden, se agravia la accionante de que la interpretación que ha realizado el fisco local respecto del alcance del impuesto a los ingresos brutos implica su superposición con el impuesto a las ganancias, resultando por ende inconstitucional al vulnerar lo establecido en la ley N° 23.548 de Coparticipación Federal.

En relación con este agravio cabe señalar, en primer lugar, que a diferencia de lo señalado por la actora, el impuesto nacional a las ganancias y el impuesto local a los ingresos brutos gravan diferentes hechos imposables y, en consecuencia, su base tiene una conformación distinta. En efecto, mientras que el primero tiene en cuenta las rentas o ganancias que el sujeto pasivo del tributo percibe a consecuencia de su actividad comercial, el segundo se aplica en relación con cualquier suma que perciba el contribuyente originada en la actividad gravada. Por ello, no puede sostenerse que el tributo local incumpla con el deber establecido en el artículo 9° inciso b) de la ley N° 23.548, que establece que cada parte del acuerdo se obliga a *“no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley”*.

A ello se agrega un argumento aún de mayor entidad, a saber; el cuarto párrafo del artículo 9° inciso b) señala que *“de la obligación a la que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores...”* (énfasis agregado). Por ello, resulta evidente que la ley de coparticipación no impide a los Fiscos locales aplicar el impuesto a los ingresos brutos, aún para el caso de que su base imponible resulte análoga a la que corresponde a algún impuesto nacional.

Estas consideraciones sellan la suerte del agravio esgrimido por la apelante.

X.- Argumenta también la apelante que el Pacto Federal para la producción, el Empleo y el Crecimiento, que fue suscripto en 1993 por el Poder Ejecutivo Nacional –en representación de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires- y luego ratificado por el Congreso, estableció el compromiso de disponer la exención de las actividades de las AFJP en el Impuesto a los Ingresos Brutos.

Sin embargo, de los dichos de la propia actora surge que éste no se encontraba vigente al momento de producirse los hechos imposables, circunstancia que conduce a desestimar el agravio planteado por la apelante en este punto.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

XI.- Finalmente, la actora se agravia de la multa que le aplicó la DGR, toda vez que sostiene que no omitió la presentación de la declaración jurada, no incurrió en omisión alguna por ausencia del elemento subjetivo y, para el caso de que se consideren configurados los presupuestos de la sanción, sostiene que ha mediado un supuesto de error excusable que la exime de la aplicación de la sanción.

El artículo 73 de la Ordenanza Fiscal (t.o. 1999) -aplicado por la DGR al momento de efectuar la determinación de oficio que la accionante cuestiona- establece que *“los contribuyentes o responsables que omiten el pago total o parcial del impuesto, derecho, tasa o contribución y la presentación de la declaración jurada mensual o anual, cuando ello resulta exigible, incurren en evasión y son sancionados con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien (100%) del gravámen omitido”*.

Teniendo en cuenta que la accionante invoca la existencia de un “error excusable” -previsto expresamente en el artículo 83 de la Ordenanza Fiscal (t.o. 1999) como justificante de la omisión de pago total o parcial del tributo-, es necesario destacar que a su respecto son aplicables los criterios doctrinarios y jurisprudenciales desarrollados alrededor de esta figura eximente de responsabilidad en materia tributaria, conforme a los cuales se ha afirmado que *“...la invocación de tal circunstancia exige la apreciación de cada caso particular y, desde luego, según el criterio del funcionario llamado a juzgar la situación planteada; es decir entonces que el juzgador –funcionario administrativo o judicial- debe apreciar las características del caso, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos que éste invoque en su descargo. Si algo se pudiera decir con carácter general es, únicamente, que el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se halló; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se le puede condenar”* (Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Navarrine, Susana C., *Procedimiento Tributario*, Ed. Depalma, p. 300). *“Quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta”* (conf. C.S.J.N. *in re* “Morixe Hnos”, sentencia del 20/8/96, consid. 7º) del voto de los Dres. Nazareno, Fayt y Vázquez). Así lo ha sostenido la Sala II de esta Cámara en la causa “Círculo de Inversores S.A. de Ahorro para fines determinados c/ GCBA –Dirección General de Rentas –Resolución 3087 –DGR-2000 s/ Recurso de Apelación Judicial c/ Decisiones de DGR” (“Expte. nº RDCS –11, sentencia del 12 de julio de 2.001)

De conformidad con lo expuesto precedentemente, es de mi opinión que se han configurado en el *sub lite* circunstancias que permiten sostener razonablemente que la

omisión en la integración del tributo se debió a la existencia de una situación de interpretación dudosa u oscura, que indujo al contribuyente a equivocarse en la recta interpretación y aplicación de la norma.

En efecto, la existencia de una norma nacional que señala que el porcentaje de la comisión destinado al pago de primas de seguros no puede ser considerado “retribución”, pudo generar en el actor el convencimiento de que no debía tributar sobre éstas el impuesto a los ingresos brutos en el ámbito local.

Por ello, es de mi opinión que se ha configurado en el caso u supuesto de error excusable, de manera que, en este aspecto, los agravios habrán de prosperar.

XII.- Por las consideraciones que anteceden, propongo al acuerdo que, en caso de compartirse este voto, se rechace parcialmente el recurso directo de apelación interpuesto y, en consecuencia, se confirme la validez de la Resolución N° 4518-DGR-99 en cuanto determina de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto a los ingresos brutos correspondiente a Arauca Bit AFJP S.A. por los períodos 9, 10 y 11/94 e intima al contribuyente a ingresar la suma de \$ 5.529,95 por diferencias emergentes de esa determinación. Por su parte, se propone hacer parcialmente lugar al recurso directo de apelación interpuesto y, de tal forma, declarar la nulidad de la Resolución N° 4518-DGR-99 en cuanto considera al contribuyente incurso en la figura de evasión fiscal y le aplica una multa de \$ 3594,50. En lo que respecta a las costas, existiendo vencimientos parciales y mutuos considero adecuado imponerlas en un 50% a cargo de la accionante y en un 50% a cargo de la accionada (artículo 65 del CCAyT).

A la cuestión planteada, el Dr. Horacio G. Corti dijo:

I. Comparto el relato de los antecedentes efectuado por el Dr. Balbín (considerando I de su voto), así como la decisión que propone.

También considero, entonces, que este Tribunal se encuentra en condiciones de examinar los agravios del recurrente contra el acto impugnado pues, como indica mi colega (considerando III y IV), la existencia de un precedente de la CSJN no obliga, de forma automática, a los jueces locales a seguir la interpretación en aquél contenida.

Dicho caso (“Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA c/ Catamarca, Provincia de s/ acción declarativa”) presenta varias peculiaridades, que justifican examinar el fondo del asunto, fundamentalmente que allí la CSJN (por medio de siete de sus miembros) se expidió en su calidad de instancia originaria, sin que haya transcurrido, de forma previa, un debate en la jurisdicción local. Al ser la cuestión debatida



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

de carácter local, no puede discutirse la legitimidad de los jueces locales para examinar, al menos en una oportunidad, la cuestión, en el caso: la constitucionalidad de la ley tributaria de la Ciudad.

Asimismo, el recurrente expone un conjunto de agravios que conducen a analizar cuestiones jurídicas que no han sido tratadas de forma expresa por la CSJN en su sentencia, donde, en definitiva, se expone un único argumento, a juicio de la Corte Federal suficiente para resolver la acción declarativa que tenía bajo su conocimiento, basado en el carácter “aclaratorio” del art. 116, ley 24.241 (considerando 8° de la sentencia de la CSJN). Por ende, el análisis jurídico de estos nuevos aspectos que conducen, como en el caso, a una solución diferente a la que llegó en su oportunidad la Corte Federal, también puede suscitar una solución diferente si esta causa eventualmente llegara al conocimiento de la CSJN.

Por las razones expuestas, que complementan las expuestas por el Dr. Balbín, entiendo que la justicia local debe examinar las cuestiones planteadas y resolverlas, de acuerdo a la interpretación del derecho que se estime adecuada.

En cuanto al fondo del asunto, mi razonamiento es en líneas generales semejante al expuesto por mi colega, aunque se diferencie en matices que no modifican la identidad en la decisión.

III. La ley 24.241 fue dictada por el Congreso en ejercicio de la potestad conferida por el art. 75, inc. 12, cfr. numeración actual, luego de la reforma de 1994 (ex art. 67, inc. 11, CN), para dictar los códigos de fondo, entre ellos el de la seguridad social, sin alterar las jurisdicciones locales. Sus disposiciones, entonces, integran el llamado derecho común, creado por el legislador federal.

De acuerdo al régimen creado, las administradoras tienen diferentes obligaciones, entre ellas las detalladas en los arts. 95 y 96 de la ley. El art. 99, por su parte, establece que para garantizar el financiamiento del cumplimiento de tales obligaciones, las administradoras deben “*contratar, a través de las compañías de seguros definidas en el artículo 175, una única póliza de seguro colectivo de invalidez y fallecimiento, mediante una licitación cuyas bases deberán publicarse en uno de los diarios de mayor circulación en el país y del domicilio de la administradora, pudiendo ésta optar por cualquiera de las propuestas que se ajusten a las mencionadas bases*” (primer párrafo).

En su segundo párrafo, el art. 99 de la ley deja en claro la responsabilidad de las administradoras para cumplir con las obligaciones en cuestión, al decir que “*El seguro colectivo contratado no exime en forma alguna a la administradora de las responsabilidades y obligaciones establecidas en los artículos 95 y 96*”.

En este contexto se inserta el art. 116, objeto de debate: “*Las comisiones a las que tiene derecho la administradora están exentas del impuesto al valor agregado. La parte de*

las comisiones destinadas al pago de las obligaciones establecidas en el artículo 99 de esta ley, no constituirá retribución para la administradora a los efectos impositivos”.

IV. Al reglar una cuestión de carácter tributario, el art. 116 no forma parte del derecho común. Se trata de un punto tributario conexo al régimen de la seguridad social, aunque, claro, no integra propiamente dicho nivel jurídico.

Al no contener el régimen legal ninguna especificación adicional, resulta razonable entender que el Congreso ha insertado una cláusula referida al derecho federal, sin excederse de dicho ámbito jurídico.

De tal forma, lo allí dispuesto —se trate de una exención, de una aclaración o de alguna otra figura jurídica— se refiere, estrictamente, a los tributos federales, cfr. la distribución de potestades tributarias normativas fijada por la propia Constitución, art. 4 y art. 75, incisos 1) y 2).

No hay punto de contacto entre dicha cláusula y los tributos locales, entre ellos el impuesto sobre los ingresos brutos, ya que forman parte de niveles jurídicos distintos: el derecho tributario federal (así lo dispuesto por el art. 116, ley 24.241) y el derecho público local (la ordenanza tributaria, que establecía, en su momento, el impuesto sobre los ingresos brutos en el ámbito de la actual Ciudad).

V. Por supuesto, lo dicho puede ser objeto de dos críticas, ambas referidas a las potestades que la Constitución Federal le acuerda al Congreso.

V. a. En primer lugar, al momento de dictarse la ley 24.241 (1993), aún no se había producido la reforma constitucional, que modificó la situación jurídica-institucional de la ex municipalidad, hoy Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Esto significa que, en ese momento, conforme lo disponía el art. 67, inc. 27, CN, el Congreso tenía la potestad de dictar *“una legislación exclusiva en todo el territorio de la Capital de la Nación y sobre los lugares adquiridos por compra o cesión, en cualquiera de las provincias, para establecer fortalezas, arsenales, almacenes u otros establecimientos de utilidad nacional”*.

En dicho momento, el régimen jurídico de la ex municipalidad lo había legislado el Gobierno Federal (aunque no, en rigor, el Congreso, pues la ley 19.987 es de diciembre de 1972), donde se preveía, como uno de sus recursos, el impuesto sobre los ingresos brutos, cfr. art. 106, inc. d), cuya reglamentación (dictado de la ordenanza fiscal) quedaba a cargo del Consejo Deliberante, cfr. art. 9, inc. e).

Si el Congreso pretendía ejercer su potestad en el ámbito de la ex municipalidad debía efectuarlo de manera expresa, en atención al régimen jurídico creado por el propio Congreso. Indudablemente, el Congreso podía, si así lo decidía, modificar el régimen tributario local, pero para ello entiendo que debía hacerlo de manera expresa, sin que surgiesen dudas al respecto.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Recuérdese que la ley 24.241 no importaba plasmar la potestad de crear la legislación local en el ámbito de la Capital, sino dictar una legislación de fondo, o común, en los términos del entonces art. 67, inc. 11, CN.

Tampoco puede decirse que la ley 24.241 tuviere ese carácter excepcional de algunas leyes, que se calificaban, en su conjunto, tanto de federales como locales.

V.b. En segundo lugar, podría alegarse, como lo hace el recurrente, que el Congreso pretendió ejercer las potestades previstas por el ex art. 67, inc. 16, CN (hoy art. 75, inc. 18), que habilitarían a invadir las potestades tributarias locales, a fin de proveer lo conducente a la prosperidad del país.

Ante todo, antes de la reforma de 1994, no había necesidad alguna para que el Congreso apelara a la cláusula del progreso, en virtud de la legislación exclusiva que, en su caso, podía ejercer sobre la Capital.

Pero nada indica, ni en la ley ni en sus antecedentes, que el art. 116, ley 24.241 se haya dictado en virtud de dicha potestad, o que tal haya sido la intención del Congreso.

No puede negarse la importancia de la cláusula del progreso, pero su ejercicio por parte del Congreso tiene que ser excesivamente cuidadoso en la medida que importe invadir potestades locales. Es cierto que, de acuerdo a la tradicional jurisprudencia de la Corte, en virtud de la cláusula del progreso resulta legítimo el otorgamiento de exenciones en materia de tributos provinciales o municipales (Fallos: 68: 227 y 90:289, entre otros), pero también lo es que dicha interpretación, que justifica una desmedida concentración de poder en el gobierno federal, ha sido controvertido por la doctrina (cfr. José Casás, “Derechos y garantías constitucionales de los Contribuyentes”, Ad-Hoc, 2002, p. 196, nota al pie n° 159) y ya no resulta compatible con la evolución constitucional posterior, donde se privilegia la concurrencia sobre el exclusivismo.

La razonable convivencia de potestades concurrentes sobre una primacía exclusiva de las disposiciones federales, puede verse en la evolución (tanto en el derecho positivo como en su interpretación judicial) de diversas instituciones constitucionales que afectan al ejercicio de las potestades tributarias, tales la referida a los establecimientos de utilidad nacional o a la cláusula comercial. Así, puede verse la actual redacción del art. 75, inc. 23, donde se reconocen poderes de policía y tributarios locales sobre los establecimientos de utilidad nacional, bajo la condición de no interferir con sus fines. Claro está, que un tributo “incida” no significa, de por sí, que “interfiera”. En suma, como ha dicho la Corte en ocasión de interpretar la cláusula comercial, “la interpretación constitucional ha de tender al desenvolvimiento armonioso de las autoridades federales y locales, y no al choque y oposición de ellas” (Fallos: 307:374, considerando 8°).

VI. La voluntad del Congreso es diferente a la pretendida por el recurrente. Así lo demuestra la suscripción, por parte del Gobierno Federal, del Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento, donde los gobiernos de provincia acordaron modificar sus leyes tributarias locales a fin de eximir (a partir de cierta fecha, objeto de sucesivas prórrogas) la actividad de las administradoras en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Esto muestra que, con respecto a los tributos locales, el Congreso Federal no tomó ninguna decisión al dictar la ley 24.241, pues la política global del Gobierno Federal ha sido, como surge de manera incontrastable del mencionado pacto (así como de sus sucesores), acordar con los gobiernos locales (derecho tributario intrafederal, enmarcado en el federalismo de concertación), a fin de que estos efectúen las modificaciones que hayan convenido con las autoridades federales.

VII. De lo expuesto, resulta aplicable a la recurrente la ordenanza fiscal entonces vigente (1994), de forma que el tributo se determina sobre los ingresos brutos devengados durante el período, sin que el rubro bajo examen haya sido objeto de una exclusión expresa de la base imponible.

De acuerdo a la ley 24.241, las sumas que las administradoras reciben de sus afiliados en concepto de seguros, forma parte de la comisión y, por ello, debe entenderse comprendido dentro del concepto tributario “ingresos brutos”, de acuerdo a la ley local.

No modifica esta calificación el hecho de que se encuentren obligados a contratar el seguro, porque dicha circunstancia no modifica sus obligaciones y responsabilidades. Que tengan que contratar un seguro es una previsión de ley, a fin de reforzar el cumplimiento de una de las obligaciones de las administradoras, obligación que igual podrían tener sin que la ley imponga la contratación del seguro.

Dado que el régimen fue creado de forma integral, las administradoras que luego se conformaron para actuar bajo dicho régimen, conocían sus características, de forma que se encontraban en condiciones de incluir en su cálculo económico-financiero la incidencia de los tributos locales.

Luego de este examen cabe concluir que lo que está en juego en este caso, no es una preocupación por las jubilaciones futuras (ver fs. 397 vuelta), pues el impuesto no afecta a dichos montos, sino, simplemente, a los márgenes de utilidad de la empresa, en la medida en que no haya computado adecuadamente la incidencia tributaria local (aspecto de hecho, por lo demás, no acreditado en autos).

Tampoco está en juego el interés federal o se interfiere o perturba las potestades federales o, en suma, se afecta el normal funcionamiento del régimen creado por la ley 24.241.

VIII. Dado que, por lo visto, al considerar la totalidad de sus ingresos brutos el tributo no modifica su carácter de impuesto indirecto, queda sin sustento el razonamiento



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

del recurrente (fs. 406 vuelta/408 vuelta) basado en la supuesta vulneración de la ley convenio de coparticipación.

IX. Coincido, entonces, con mi colega y debe, en este aspecto, confirmarse la decisión recurrida y rechazar el recurso interpuesto.

X. En cuanto a la multa impuesta, la propia existencia de un precedente de la CSJN muestra que la interpretación efectuada por el contribuyente tenía razonabilidad. Por ende, al tratarse de un caso excepcional que justifica encuadrarse dentro de la categoría de error excusable, corresponde hacer lugar a sus agravios y revocar la sanción impuesta.

Por lo expuesto, y oída la Sra. Fiscal de Cámara, el Tribunal **RESUELVE:** 1) rechazar parcialmente el recurso directo de apelación interpuesto y, en consecuencia, confirmar la validez de la Resolución N° 4518-DGR-99 en cuanto determina de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto a los ingresos brutos correspondiente a Arauca Bit AFJP S.A. por los períodos 9, 10 y 11/94 e intima al contribuyente a ingresar la suma de \$ 5.529,95 por diferencias emergentes de esa determinación; 2) hacer parcialmente lugar al recurso directo de apelación interpuesto y declarar la nulidad de la Resolución N° 4518-DGR-99 en cuanto considera al contribuyente incurso en la figura de evasión fiscal y le aplica una multa de \$ 3594,50; 3) imponer las costas en un 50% a cargo de la accionante y en un 40% a cargo de la accionada (artículo 65 del CCAyT).

La Dra. Inés M. Weinberg no suscribe el presente por hallarse en uso de licencia.
Regístrese. Notifíquese. Oportunamente devuélvase.

Carlos F. Balbín

Horacio G. Corti