

**“Algodonera Santa Fe S.A. c/ GCBA s/ impugnación acto administrativo”,
sentencia del 5/8/2005.-**

Voces: Ingresos brutos - Base imponible - Ordenanza Fiscal del año 1985 - Hecho imponible - Anticipos - Multa - Actualización.

“ALGODONERA SANTA FE S.A. G.C.B.A. IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO”

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 5 días del mes de agosto de dos mil cinco, 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 para conocer en el recurso de apelación interpuesto a fs. 240 y fundado a fs. 248/254 por la parte actora; en los autos caratulados: “ALGODONERA SANTA FE S.A. c/ G.C.B.A. s/ IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO”, expte. EXP 3027/0, y habiéndose practicado el sorteo pertinente debe observarse el siguiente orden: Dr. Carlos F. Balbín, Dr. Horacio G. Corti y Dr. Esteban Centanaro.

. El Dr. Carlos F. Balbín dijo:

I. A fs. 36/44 la parte actora interpuso demanda contra la Ciudad de Buenos Aires a fin de obtener la revocación de la resolución n° 7136 de la Secretaría de Hacienda y Finanzas del Gobierno de la Ciudad de fecha 08/7/1997 que rechazó parcialmente el recurso jerárquico deducido contra la resolución-DGR- n° 442/95. Esta última determinó de oficio la base imponible por los períodos 1990 y 1991, y aplicó una multa de \$ 10.401 por evasión fiscal, equivalente al monto del impuesto evadido. Señaló que la resolución n° 7136/97 dejó sin efecto la determinación de oficio de los períodos regularizados por la moratoria dispuesta por el decreto 91/93, y que el ajuste por el resto de los anticipos se debió al criterio sostenido por la autoridad fiscal para establecer la base del tributo, puesto que mientras la Ciudad consideró que las actualizaciones monetarias forman parte de la base imponible, la actora no las consideró comprendidas en dicha base. Adujo que de conformidad a la Ordenanza Fiscal para el año 1985 (BM 17612) y sus modificatorias —vigente al momento en que se liquidaron los anticipos en cuestión— los ingresos brutos, que constituyen la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto, se devengan al momento de la facturación. Señaló que el precio de sus ventas a plazo era fijado en moneda extranjera como modo de actualización y que los créditos por diferencias de cambio no integran la base imponible. Asimismo, expresó que las actualizaciones no califican técnicamente como ingresos brutos. Agregó que la Ordenanza Fiscal grava la actualización únicamente cuando se trata de la retribución por la colocación de un capital, es decir, cuando deriva de una actividad financiera y no cuando, como en el presente caso, proviene de una actividad productiva y comercial. Finalmente, expresó que no hubo evasión fiscal pues no medió dolo de su parte. Destacó que la deuda fue cancelada al acogerse a la moratoria del decreto 91/93 y que las diferencias que se discuten son producto de interpretaciones divergentes acerca de los conceptos que integran la base imponible del tributo. A su vez, cuestionó que se haya hecho lugar parcialmente al recurso jerárquico y, no obstante, se haya mantenido el quantum de la multa. A fs. 62/82 el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires contestó demanda. Señaló que, en la medida en que la ley no excluye determinados conceptos de la base imponible, todo ingreso resulta alcanzado por el tributo. Agregó que una compraventa cuyo precio se ha pactado en moneda extranjera encubre una actualización y que la ordenanza fiscal incluye a las actualizaciones en la base imponible del impuesto en cuestión. En cuanto a la multa, expresó que su importe no resulta afectado por el acogimiento a la moratoria toda vez que este no implica una condonación de la deuda sino su

regularización. Luego de diversas contingencias procesales, a fs. 228/231 dictó sentencia la jueza de primera instancia rechazando la demanda con costas. Sostuvo que los créditos por actualización monetaria se encuentran incluidos en la base imponible del impuesto a los Ingresos Brutos. En este sentido, señaló que una interpretación literal del artículo 112 de la Ordenanza Fiscal T.O. 1994 permite concluir que la base imponible del tributo comprende no sólo los créditos por actualización monetaria originados en una actividad financiera —como interpreta la actora— sino también los provenientes de una actividad productiva y comercial. Destacó que la interpretación que postula la demandante obliga a apartarse del texto expreso de la norma sin fundamento alguno. Con respecto a la multa, la Jueza expresó que acogerse al plan de facilidades de pago no apareja su condonación. Asimismo indicó que la norma dispone que la sanción sólo se aplica cuando se ha iniciado o es inminente una inspección, por lo que resulta irrelevante —a los fines de la modificación del monto de la sanción— la regularización posterior de la deuda. A fs. 240 apeló la actora y a fs. 248/254 expresó agravios cuestionando que la jueza, con fundamento en un artículo del código fiscal, haya considerado a los créditos por diferencias de cambio incluidos en la base imponible del impuesto. Asimismo, se agravió por la confirmación de la multa. A fs. 256/260 la demandada solicitó que se declare desierto el recurso interpuesto por la actora y, subsidiariamente, contestó agravios. A fs. 262/264 emitió dictamen la Sra. Fiscal de Cámara propiciando hacer lugar al recurso de apelación interpuesto y revocar el pronunciamiento apelado. A fs. 265 se elevaron los autos al acuerdo de la Sala.

II. Toda vez que la Ciudad —al contestar el traslado de la expresión de agravios— solicitó que el recurso interpuesto por la actora sea declarado desierto, cabe expedirse sobre ello en forma previa. A este respecto, debo adelantar que tengo para mí que la expresión de agravios presentada por la actora se adecua a lo prescripto por el art. 236 del CCAYT en cuanto constituye una crítica concreta de las partes del fallo de primera instancia que considera equivocadas. Además, la doctrina y la jurisprudencia han sido unánimes al establecer que, ante la gravedad de la sanción impuesta por el artículo 237 CCAYT, corresponde efectuar una interpretación razonablemente flexible y libre de rigor formal con relación a la fundamentación del recurso, lo cual conduce a admitir su validez en cuanto la presentación respectiva reúna al menos un mínimo de suficiencia técnica (esta Sala, in re “Boscardin, Carlos Enrique c/ G.C.B.A. s/ cobro de pesos”, expte. n° 174 del 30/9/2002; “Fernández, Lucía Nélica c/ G.C.B.A. – Secretaría de Educación s/ amparo”, expte. n° 163/00; “Fridman, Silvia Beatriz y otros c/ G.C.B.A. s/ amparo, expte. N° 15/00, entre otros antecedentes). En virtud de lo expuesto, debe desestimarse el pedido formulado por la parte demandada y, en consecuencia, el Tribunal debe abocarse al *thema decidendum* propuesto a su conocimiento.

III. En primer lugar, trataré el agravio atinente a que los créditos por diferencias de cambio integran la base imponible del impuesto a los Ingresos Brutos. La recurrente, sobre la base de lo dispuesto en los arts. 82, 105, 106 y 108 de la Ordenanza Fiscal para el año 1985, admite que (i) su actividad constituye uno de los supuestos que genera el hecho imponible del impuesto en cuestión, (ii) su base imponible está determinada por los ingresos brutos provenientes de esa actividad, (iii) tales ingresos consisten en el monto en dinero devengado por el ejercicio de la actividad gravada en un período determinado, y (iv) dicho devengamiento se ha producido con la facturación de cada compraventa de bienes. Por tanto, concluye que el monto que debe tomarse como base imponible para el cálculo del impuesto está dado por el monto de las facturas emitidas en el período en cuestión. Sin embargo, agrega que las ventas en moneda extranjera son un método de actualización para mantener a moneda constante el precio de venta de los bienes y que los créditos por dicha actualización no integran la base imponible del tributo. Aclara que los créditos por repotenciación monetaria sólo se encuentran gravados cuando constituyen una retribución por la colocación de capital, es decir, en el caso de una actividad financiera, pero no cuando resultan de una actividad productiva y comercial. III.1. Ante todo, considero que debe analizarse el marco jurídico aplicable a la presente causa. Por ello, corresponde

examinar cómo se hallaba regulado el impuesto a los Ingresos Brutos en la Ordenanza Fiscal correspondiente al año 1985 (BM 17.612) vigente al momento en que se liquidaron los anticipos en cuestión. Cabe agregar que tales disposiciones son similares a las contenidas en la Ordenanza Fiscal T.O. 1994, también citadas en esta causa. De acuerdo al art. 105 la base imponible se determina teniendo en cuenta “los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada”, entendiendo al ingreso bruto como “el valor o monto total —en dinero, en especies o en servicios— devengado por el ejercicio de la actividad gravada: quedando incluido entre ellos los siguientes conceptos: venta de bienes, prestación de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por colocación de un capital” (conf. art. 106, en sentido similar los arts. 111 y 112 de la Ordenanza Fiscal T.O. 1994, respectivamente). A su vez, el art. 108 prescribe que los ingresos brutos se imputan al período fiscal en que se devengan y que en el caso de venta de bienes no inmuebles se entiende que los ingresos se han devengado “desde el momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el que fuere anterior” (en sentido similar art. 114 de la Ordenanza Fiscal T.O. 1994). En resumen, de conformidad con las normas transcriptas, la base imponible del impuesto está compuesta por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, entendiéndose que el devengamiento se produce desde el momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el que fuere anterior.

III.2. Sentado el marco normativo aplicable a esta litis, corresponde determinar los hechos acreditados en esta causa a fin de analizar el agravio de la actora. De las constancias de autos surge que la actividad principal de la actora resulta ser la hilandería de algodón (ver fs. 3 y fs. 63/64 del expediente administrativo N° 20.154/96 agregado a esta causa) cuyo ejercicio se halla sujeto al impuesto a los Ingresos Brutos (tal como lo reconoce la propia actora a fs. 250 vta.). También se encuentra acreditado en autos que en épocas de inflación la actora realizó ventas a plazo en moneda extranjera para mantener el precio de venta de los bienes y que ello operaba como un método de actualización monetaria (fs. 38 vta. y fs. 251). Ahora bien, a fin de determinar si los créditos por diferencias de cambio integran o no la base imponible del impuesto a los Ingresos Brutos resulta necesario resolver dos cuestiones, a saber: (i) si estas diferencias de cambio constituyen ingresos brutos para su cómputo en la base imponible y, en caso de ser así, (ii) si el hecho de haberse generado con posterioridad a la facturación obsta a su inclusión.

III.3. Respecto de la primera cuestión, cabe tener en cuenta que —tal como sostuve en oportunidades anteriores— 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 (arg. art. 82 de la Ordenanza Fiscal correspondiente al año 1985) y que la base imponible son todos los ingresos brutos derivados de esa actividad. En cuanto a la cuantificación de la base imponible, del análisis de las normas transcriptas en el punto III.1 surge claramente que ésta se conforma por el total de ingresos brutos devengados 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 determinar la capacidad contributiva del sujeto que es la nota distintiva y justificadora de la especie impuesto dentro del género tributos (Bulit Goñi. Enrique G., Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2º edición, Ediciones Depalma, Bs. As., 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 (conf. mi voto in re ARAUCA BIT AFJP c/GCBA s/RECURSO APEL. JUD. C/DECIS. DGR (ART. 114 COD FISC), expediente N° RDC 26/0, sentencia del 20/5/2003). Ahora bien, las diferencias de cambio se encuentran estrechamente vinculadas a la actividad gravada habida cuenta de que, en tanto recomponen el valor del precio oportunamente facturado, modifican el precio final de los bienes intercambiados en el ejercicio de aquella actividad. En consecuencia, en tanto se originan en el ejercicio de la actividad gravada, constituyen ingresos brutos computables en la base imponible del impuesto a los Ingresos Brutos. En igual sentido, la norma tributaria establece que “para la composición de la base imponible no pueden efectuarse otras deducciones que

las expresamente enunciadas” (conf. art. 121 de la Ordenanza Fiscal para el año 1985 ; en sentido similar el art. 127 de la Ordenanza Fiscal T.O. 1994) y las actualizaciones monetarias no se hallan comprendidas en tal enunciación. Por otra parte, la recurrente centra su argumentación en el art. 106 de la Ordenanza Fiscal correspondiente al año 1985 de acuerdo al cual el ingreso bruto incluye entre otros los siguientes conceptos: “venta de bienes, prestación de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital” (el resaltado no está en el original). Ello indica, a su entender, que las actualizaciones constituyen ingresos brutos sólo cuando son una retribución por la colocación de un capital. Sin embargo, de una lectura literal de la norma surge que ella se refiere a los intereses y actualizaciones en general, por un lado, y específicamente a aquéllos que derivan de una actividad financiera (toda otra retribución por la colocación de un capital), por el otro. A su vez, a idéntica conclusión se arriba a partir de una interpretación teleológica pues, tal como expuse supra, de conformidad con la descripción normativa 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. A mayor abundamiento, advierto que la enunciación de conceptos que la norma califica como ingresos brutos no es taxativa, por tanto, el hecho de que hipotéticamente las actualizaciones derivadas de la actividad que realiza la actora no se hallen comprendidas en dicha enumeración no obsta a que encuadren en la noción de ingresos brutos. Más aún, de la Ordenanza Fiscal no surge que las actualizaciones monetarias posean alguna característica distintiva que las excluya del concepto de ingresos brutos. Por el contrario, diversas normas de la Ordenanza encuadran a las actualizaciones como ingresos brutos. Así, tanto el art. 110 como el art. 119 de la Ordenanza Fiscal correspondiente al año 1985 (en similar sentido los arts. 116 y 124 de la Ordenanza Fiscal T.O. 1994), referentes, respectivamente, a los préstamos en dinero realizados por la entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y por las personas físicas y jurídicas no contempladas en dicha ley, computan en su base imponible las actualizaciones monetarias. En virtud de lo expuesto, concluyo que las diferencias de cambio constituyen ingresos brutos toda vez tienen su origen en el ejercicio de la actividad gravada y, además, se hayan expresamente contempladas en la Ordenanza Fiscal.

III.4. Establecido que las diferencias de cambio constituyen ingresos brutos computables en la base imponible del impuesto, corresponde ahora analizar si el hecho de haberse generado con posterioridad a la facturación obsta a su inclusión en dicha base, tal como propone la apelante. La actora sostiene que los ingresos brutos que integran la base imponible son sólo aquellos devengados al momento de la facturación. La cuestión conduce a considerar la naturaleza de los anticipos, pues la postura de la recurrente importe otorgarles el carácter y los efectos de un pago definitivo. Al respecto, cabe destacar que el impuesto a los Ingresos Brutos se caracteriza por ser un impuesto de ejercicio y, en razón de ello, los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. Así es que producto de esa liquidación final surgirán los reajustes en más o menos, por tanto los anticipos son provisorios y a cuenta de aquélla (conf. Sala II de esta Cámara en la causa BAISUR MOTOR S.A. c/ G.C.B.A. s/ IMPUGNACIÓN ACTOS ADMINISTRATIVOS, expte. 348) En este orden de ideas, los anticipos tienen las siguientes características y efectos: 1) son ingresos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda tributar; 2) no revisten el carácter irrevocable del pago; 3) el pago del tributo y el ingreso de los anticipos son obligaciones independientes, con individualidad y fechas de vencimiento propio; 4) su falta de ingreso determina la aplicación de recargos y sanciones; 5) son exigibles por la vía ejecutiva (Fonrouge, Carlos M. Giuliani y Navarrine, Susana Camila, Procedimiento tributario y de la seguridad social, Buenos Aires, Depalma, 8º edición, actualizada y ampliada, 2001, p. 199). De ello se desprende que los anticipos abonados no revisten carácter definitivo sino que son hechos a cuenta de lo que en definitiva corresponda por lo que, si con posterioridad al devengamiento del ingreso se generan otros conceptos —en el caso, diferencias de cambio— que obedecen a la misma causa del ingreso ya devengado, ellos también deben computarse dentro de la base imponible del impuesto. En definitiva, el hecho de que las diferencias de cambio se generen con posterioridad

a la facturación obedece a una modalidad del pago —venta a plazo— mas no por ello dejan de ser parte del precio final de la mercadería. III.5. En virtud de todo lo anteriormente expuesto, este agravio no habrá de tener favorable acogida.

IV. En segundo lugar, trataré el agravio atinente a la multa impuesta. Sostiene la apelante que no puede imponerse la multa ya que obró de buena fe y conforme a las exigencias del buen hombre de negocios, de lo cual da cuenta el acogimiento a la moratoria. En primer lugar, advierto que a través de la resolución n° 442/95 se aplicó a la actora una multa de \$ 10.401, equivalente a un tanto del impuesto evadido, con fundamento en el art. 54 de la Ordenanza Fiscal T.O. 1994 que dispone: “Los contribuyentes o responsables que omiten el pago total o parcial del impuesto, derecho, tasa, o contribución, incurrir en evasión y son sancionados con una multa de hasta cinco veces el gravamen omitido debidamente actualizado. La sanción sólo se aplica cuando se ha iniciado o es inminente una inspección”. En segundo lugar, cabe señalar que en los casos en que se revoque la resolución apelada con respecto a la materia imponible igual suerte correrá —proporcionalmente—, la multa aplicada (conf. criterio de esta sala in re “YPF S.A. c/ DGR (Res. 480/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR”, expte. n° 37, sentencia del 27/6/2003). En este sentido, de acuerdo con lo expresado en el punto III, en la parte proporcional que se refiera al agravio allí tratado —actualizaciones monetarias no declaradas—, corresponde confirmar la multa aplicada. A su vez, con relación a la parte de la multa vinculada a los anticipos regularizados por la moratoria, advierto que el plan de facilidades establecido en dicho decreto no previó la condonación de la multa por la deuda regularizada y, en consecuencia, también cabe confirmarla en este aspecto. Por último, si bien es cierto que el art. 59 de la Ordenanza Fiscal correspondiente al año 1985 (en similar sentido el art. 64 de la Ordenanza Fiscal T.O. 1994) prevé la exoneración de sanciones siempre que concurren determinadas circunstancias, ello no ha sido alegado ni probado por el recurrente. Por lo tanto, corresponde confirmar la multa aplicada en lo que respecta a los anticipos regularizados. En virtud de lo expuesto, este agravio tampoco habrá de prosperar.

V. Por las consideraciones que anteceden, propongo al acuerdo que, en caso de compartirse este voto, se rechace el recurso de apelación interpuesto por la actora y, consecuentemente, se confirme la sentencia de primera instancia, imponiéndose las costas a la vencida, por aplicación del principio objetivo de la derrota (artículo 62 CCAyT).

Disidencia del Dr. Horacio G. Corti.

I. A fin de dar a este caso el encuadre jurídico pertinente, entiendo necesario, en primer lugar, reseñar la operatoria realizada por la actora al momento en que los ingresos brutos se han devengado. Surge de autos que la empresa Algodonera Santa Fe S. A. emitía en moneda extranjera (dólar) las facturas nacidas de su actividad comercial corriente, recibiendo con posterioridad el efectivo pago de una suma de dinero en moneda nacional, de acuerdo a la cotización de dicha moneda extranjera en ese momento. Sin embargo, cancelaba los anticipos mensuales en concepto de ingresos brutos de acuerdo a la cotización anterior de la moneda extranjera que constaba en la factura. Así, existía una diferencia entre la suma que el contribuyente oportunamente declaró al fisco y la que efectivamente habría cobrado, consecuencia de la diferente cotización de la moneda extranjera en que la operación fue realizada.

II. Corresponde tener presente que las operaciones que dieron origen a las resoluciones que aquí se impugnan —resolución n° 7136 de la Secretaría de Hacienda y Finanzas del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, y resolución n° 442/95 de la Dirección General de Rentas de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires—, con excepción de los anticipos correspondientes a los meses de abril y agosto de 1991 —los cuales, sin embargo, han quedado fuera del thema decidendum puesto en conocimiento de este Tribunal dado que su situación habría sido regularizada a través del régimen de facilidades de pago previsto en el decreto 91/93—, han ocurrido con anterioridad a la vigencia de la ley 23.928 (B.O.

del 28/03/91), de forma que se encontraban vigentes las disposiciones del Código Civil en la materia (Capítulos III y IV, Título VII, Parte I, Sección I, Libro II), de acuerdo a su redacción previa. Sobre el particular, el art. 617, Cód. Civ. —según su texto original— prescribía que “[s]i por el acto por el que se ha constituido la obligación, se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas” (destacado agregado). A su vez, el art. 607, Cód. Civ. —correspondiente al capítulo sobre la obligación de dar cantidades de cosas— establece que el deudor debe dar, en lugar y tiempo propio, una cantidad correspondiente al objeto de la obligación, de la misma especie y calidad. Como explican J. J. Casiello y E. I. Highton (comentario al art. 617 Cód. Civ., en Bueres, A. J. (dir.), Highton, E. I. (coord.), Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial, Buenos Aires, Hammurabi), la doctrina y la jurisprudencia nacionales se expidieron en sentido favorable a la utilización de la moneda extranjera en los contratos onerosos, oficiando dicha moneda como precio de los bienes o servicios cambiados. Dado que la finalidad perseguida por los otorgantes era la de valerse de la moneda extranjera a fin de compensar la desvalorización económica de la moneda nacional en épocas de inflación, se trataba de una forma de actualización de la prestación dineraria o “cláusula de estabilización”, con fundamento en la mayor fortaleza del signo foráneo elegido. Según estos autores, “[s]iempre se ha admitido por la doctrina y jurisprudencia de nuestro país la validez de ese tipo de obligaciones contractuales —en que la divisa extranjera aparece como “precio”—; pero en tanto esa divisa carece de curso legal y de poder cancelatorio irrecusable, se concluía en la necesaria conversión de la moneda extranjera en moneda nacional, en el acto de cumplimiento de la obligación” (ob. cit., pág. 433).

III. Queda suficientemente claro que el modo de facturación y cobro implementado por la actora no buscaba sino mantener estable el precio de las transacciones realizadas, más allá del envilecimiento del valor de la moneda producto de los procesos inflacionarios. Asimismo, surge de los presentes autos que las partes coinciden en que dicha operatoria era una forma de actualización del valor de la moneda. Ahora bien, la controversia radica en si dicha actualización integraría la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. A fin de elucidar el asunto, habrán de considerarse diversos aspectos de dicho tributo. En primer lugar, la noción de base imponible debe separarse conceptualmente de la de hecho imponible. Destaca Bulit Goñi que “mientras 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, la base imponible, es decir, la materia utilizada para medir monetariamente la obligación tributaria resultante del encuadre en dicha situación, son los ingresos brutos derivados de esa actividad” (cfr. Bulit Goñi, E. G., Impuesto sobre los ingresos brutos, Buenos Aires, Depalma, 2ª ed., 1997, pp. 105/6). Sin embargo, no todo ingreso será tomado en consideración, sino sólo aquellos que constituyan una retribución o una contraprestación, derivados del ejercicio de la actividad gravada (ob. cit., p. 110). En este sentido, de acuerdo al art. 162 del Código Fiscal actualmente en vigencia (t.o. en 2005, BOCABA nº 2160) —de similar redacción al art. 106 de la Ordenanza Fiscal del año 1985 aplicable en la época en que se liquidaron los anticipos en cuestión—, es ingreso bruto “el valor o monto total —en dinero, en especies o en servicios— devengado por el ejercicio de la actividad gravada; quedando incluidos entre otros los siguientes conceptos: venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital. Cuando el precio se pacta en especies el ingreso está constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc., oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento”.

IV. Puede observarse que las actualizaciones están previstas entre los ingresos brutos gravados por la ley. Sin embargo, más allá de la literalidad de la norma, es preciso señalar que las actualizaciones sólo serán consideradas dentro de la base imponible del impuesto en cuestión si responden al concepto genérico de ingreso bruto, de conformidad con lo expuesto previamente. Ahora bien, desde esta

perspectiva, y a la luz de una interpretación racional de las normas en juego, queda claro que las diferencias de cambio que motivaron las resoluciones que aquí se impugnan no constituyen ingresos brutos. La interpretación adecuada de la normativa aplicable al caso debe obedecer a la pauta hermenéutica que indica prestar especial atención a la situación económica real. Como he señalado anteriormente (cfr. mi voto en los autos “VIAJES ATI S.A. c/ G.C.B.A. s/ impugnación actos administrativos”, Expte. EXP 1064, sentencia del 4 de agosto de 2004), a fin de resolver una controversia como la de autos, la interpretación literal de las normas no es suficiente, y el intérprete no puede recurrir a criterios apriorísticos; me refiero al principio “in dubio contra fiscum” y a su antagónico “in dubio pro fisco”, que han sido, acertadamente, rechazados por la doctrina tributaria. Cabe destacar, sin embargo, que el Código Fiscal de la Ciudad contiene diversas disposiciones referidas a la interpretación de las normas tributarias, que tienen su origen en las enseñanzas de Dino Jarach y su traducción de la doctrina alemana al ámbito tributario argentino. En lo que aquí interesa, dispone que “En la interpretación de este Código y de las disposiciones sujetas a su régimen se ha de atender al fin de las mismas y a su significación económica...” y se agrega que “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...” (cfr. arts. 10 y 12, CF t.o. 2005, y disposiciones análogas anteriores). Señala Jarach —refiriéndose a la interpretación de las leyes de acuerdo con el contenido de las instituciones de la vida económica real— que en materia tributaria “el criterio político que constituye el fundamento del impuesto es el de la capacidad contributiva. Esta significa una apreciación por el legislador, de fenómenos o manifestaciones de riqueza. Es ésta, en nuestra opinión, una característica común de todos los impuestos.” Agrega luego que “la consecuencia lógica de este principio es que la aplicación del impuesto de acuerdo con los fines y funciones de las instituciones perseguidos por el legislador no puede ser otra que la de interpretar los hechos imponibles según su naturaleza económica, porque sólo ella es capaz de indicarnos cuál es la realidad que el legislador ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios. Esta regla o criterio interpretativo es, en cierto modo, el resumen de todos los métodos de interpretación y coincide con la doctrina de la Corte Suprema de buscar ‘el propósito de las normas, de acuerdo con una razonable y discreta interpretación’ ” (Cfr. Jarach, D., Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Ed. Cangallo, 1983, p 402) En este caso, se verá que la aplicación del principio de la realidad económica no implica de por sí resolver a favor de la administración fiscal, como algunos autores han creído a partir de su reiterada aplicación unilateral a favor del fisco, en el nuestro y en otros países (cf. Giuliani Fonrouge, C. M., et al., Derecho financiero, Buenos Aires, Depalma, 7ª ed., vol. I, pp. 101/7).

V. De acuerdo con el art. 163 del Cód. Fiscal (t.o. 2005), los ingresos brutos se imputan al período fiscal en que se devengan, entendiéndose que, salvo previsiones en contrario, los ingresos se han devengado, en el caso de venta de bienes que no sean inmuebles, “desde el momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el que fuere anterior.” (inc. 2º). Así, en el sub examine los ingresos se han devengado a partir de la fecha de la facturación, con independencia del ingreso real del dinero a manos del contribuyente. De esta manera, los anticipos se liquidaron con arreglo a la facturación realizada, y fueron percibidos mes a mes por el fisco local. Así, siempre que se hayan cancelado los anticipos mensuales en tiempo oportuno, el fisco no habría sufrido perjuicio económico alguno con motivo de la desvalorización posterior de la moneda nacional. Por ende, las diferencias en el valor de cambio de la moneda extranjera en que fueron realizadas las transacciones, nacidas en el interín comprendido entre el momento de cancelación de los anticipos y el de la posterior percepción del dinero por el contribuyente, no significaron, en realidad, un menoscabo para el erario local, razón por la cual no originarían deudas tributarias a su favor. Dichas diferencias han tenido que ver con la depreciación de la moneda local, siendo los perjuicios eventualmente ocasionados por tal situación soportados por el contribuyente, quien había ya cancelado los anticipos mensuales en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos antes de haber cobrado efectivamente el

precio de las operaciones realizadas. Como fue expuesto supra, la determinación del precio en moneda extranjera era una manera lícita de prever su estabilización. Por ende, la diferencia de cotización de dicha moneda no ha comportado un nuevo ingreso para el contribuyente, sino únicamente un modo de mantener estable el valor del precio de la transacción. La depreciación del valor de la moneda nacional no puede originar una deuda a favor del Estado, si ocurrió con posterioridad al pago oportuno de los anticipos mensuales en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos. Por tales motivos, entiendo que asiste razón al contribuyente, con lo cual su demanda merece favorable acogida. En cuanto a las costas, ellas deben imponerse por su orden, en atención a la particularidad de la cuestión planteada. El Dr. Esteban Centanaro, por las consideraciones expuestas por el Dr. Balbín, adhiere a su voto. Por lo expuesto, y de conformidad con lo dictaminado por el Ministerio Público, el Tribunal RESUELVE: 1) rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, consecuentemente, confirmar la sentencia de primera instancia; 2) imponer las costas a la parte vencida por aplicación del principio objetivo de la derrota (art. 62 CCAyT). Regístrese. Notifíquese. Oportunamente devuélvase. Carlos F. Balbín Horacio G. Corti Juez de Cámara Juez de Cámara (en disidencia) Esteban Centanaro Juez de Cámara