



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Expte. 96/0 “Administración General de Puertos c/ GCBA s/ Recurso Apel. Jud. c/ Decis. DGR (art. 114 Cód. Fiscal)”, sentencia del 30/11/2006

Voces: Impuesto sobre los ingresos brutos. Sociedades del Estado. Establecimiento de Utilidad Pública. Procedimiento Administrativo. Cálculo del impuesto. Base Imponible. Multa. Error Excusable.

EXPTE. N° 96/0 “ADMINISTRACIÓN GENERAL DE PUERTOS c/ GCBA s/ RECURSO APEL. JUD. C/ DECIS. DGR (ART. 114 COD. FISC)”

En la Ciudad de Buenos Aires a los 30 días del mes de noviembre de dos mil seis, se reúnen en acuerdo los señores Jueces de la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Dres. Nélide Mabel Daniele, Esteban Centanaro y Eduardo Ángel Russo, para conocer en el recurso de apelación judicial interpuesto por la parte actora contra la Resoluciones N° 3599/DGR/99, N° 4474/DGR/99 y N° 3668/DGR/2000 de la Dirección General de Rentas. Habiéndose practicado el sorteo pertinente resulta que debe observarse el siguiente orden: Dra. Nélide Mabel Daniele, Dr. Eduardo Ángel Russo y Dr. Esteban Centanaro resolviendo plantear y votar la siguiente cuestión: ¿son legítimas las resoluciones impugnadas?

A la cuestión plantada la Dra. Nélide Mabel Daniele dijo que:

ANTECEDENTES:

1. LA DEMANDA: la parte actora —Administración General de Puertos S.E. (en lo sucesivo A.G.P.)— interpone recurso judicial de apelación (artículo 115 del Código Fiscal, texto para el año 2.000) contra la resolución N° 3668/DGR/2000 de la Dirección General de Rentas (en adelante D.G.R.) por la cual se desestimó el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 4474/DGR/1999, que determinó de oficio una deuda impositiva en concepto de ingresos brutos, por los períodos fiscales 12/88 y 1 a 12/89, por la suma de pesos novecientos noventa y seis mil cuatrocientos catorce (\$ 996.414), con más sus intereses. A su vez, se le aplicó una multa por evasión fiscal equivalente al 100 % del tributo no ingresado (v. fs. 118/134).



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

1.1. Apunta que como consecuencia de una inspección realizada en su sede durante el año 1.999 se la notificó en fecha 08.11.99 de la Resolución N° 3599/DGR/99 (v. fs. 3/7), por la que la accionada decidió —ante la falta de conformidad sobre los ajustes practicados— iniciar el procedimiento de determinación de oficio, considerando que su parte estaba alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos (de aquí en adelante I.I.B.).

En fecha 29.11.99, la actora formuló el pertinente descargo de acuerdo a la normativa vigente, opuso defensa de prescripción liberatoria, negó realizar el hecho imponible del I.I.B., planteó la inconstitucionalidad del artículo 107, apartado 16 del Código Fiscal (t.o. 2000) y ofreció la prueba que hacía a su derecho.

Relató que el 30.12.99 fue notificada de la Resolución N° 4474/DGR/99 —de fecha 28.12.99— en la cual el fisco determinó de oficio la materia imponible, liquidó lo adeudado en concepto de I.I.B. por el período fiscal antes indicado, sin considerar la prueba por ella ofrecida.

En fecha 21.01.00, presentó recurso de reconsideración reiterando los argumentos que expuso en el descargo, por cuanto aquéllos no habían sido tomados en cuenta ni rebatidos por el GCBA.

Así las cosas, afirma que la D.G.R. sin efectuar un análisis pormenorizado de sus defensas desestimó el recurso interpuesto y confirmó lo decidido.

1.2. Crítica de los actos administrativos: manifiesta que tales actos carecen de la debida fundamentación, afectando su motivación y su causa.

En punto a la defensa de prescripción, alude que su adversaria se limita a sostener —dogmáticamente— que las disposiciones del Código Civil no resultan aplicables a la materia tributaria, habida cuenta que ésta se rige por las disposiciones del Código Fiscal. A su entender, tal tesitura desconoce principios generales del derecho y la jerarquía normativa en un Estado federal.

Por otro lado, califica de malicioso el argumento de la demandada sobre la irrelevancia del carácter de establecimiento de utilidad pública nacional de su parte por no haber acreditado interferencia alguna en el desarrollo de su actividad específica, cuando —en verdad— le fue denegada toda producción de prueba al respecto, soslayando —tal proceder— la garantía de defensa en juicio y el principio de la verdad jurídica material.

Dice, en otro orden, no tener capacidad contributiva, dado que su actividad carece de onerosidad. Recuerda que por sus servicios percibe “tasas”, esto es recursos de origen tributarios; por lo tanto, no hay “precio” ni actividad empresarial.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Apunta que la determinación de oficio se hizo —además— sobre base presunta, a pesar que contradictoriamente con su motivación, la parte dispositiva del acto sostiene hacerlo sobre base cierta (cfr. considerando N° 14 de la resolución N° 4474/DGR/99). Indica que todo ello fue señalado en el recurso de reconsideración, pero la administración se limitó a sostener que se trataba —simplemente— de un error material, toda vez que el gravamen se fijó sobre base cierta. Sin embargo —a su entender— la realidad de la cuestión comprueba lo contrario (v. fs. 120, ap. 4.6).

Por último, expone que la sanción impuesta es improcedente ya que se encuentran, por los motivos que señala (v. fs. 120 vta., ap. 4.7), viciados los elementos esenciales del acto en crisis y su confirmatorio.

1.3. Fundamentos de la actora: entrando a analizar —de modo pormenorizado— los agravios expuestos, debemos distinguir:

1.3.i. agravios adjetivos: plantea la nulidad de los actos recurridos por: **(a)** violación de los procedimientos, **(b)** nulidad de la multa aplicada por falta de sumario previo y de fundamentación y **(c)** inconstitucionalidad del artículo 116, inciso 16 del Código Fiscal (t.o. 2.000).

(a) Aduce que la administración, injustificadamente, se limita a señalar que no se encuentra probado que la pretensión del fisco interfiera sobre la actividad desarrollada por su parte, a lo que agrega —reiterando lo ya señalado con anterioridad— que ella ofreció prueba para acreditar tal extremo, la que no fue ni siquiera considerada por su contraria en base a lo preceptuado por el artículo 107 inciso 16 del Código Fiscal (t.o. 1.999).

Afirma que ello fue reiterado en su recurso de reconsideración, sin que el GCBA lo hubiera abordado.

Considera que su descargo en sede administrativa consistió en un simple ritualismo carente de contenido, al no habilitarse la apertura a prueba. Califica a dicho proceder como no subsanable, por cuanto se violó todo el procedimiento.

(b) En lo relativo a la multa impuesta, aduce que medió arbitrariedad en el obrar de la administración ya que se sanciona a su parte por presuntas infracciones sin que se haya sustanciado debidamente el sumario de rigor.

En ese orden, puntualiza que en virtud del artículo 18 de la Convención Americana de Derechos Humanos, no se pueden aplicar sanciones de sustancia penal sin sumario previo.

(c) Considera inconstitucional lo normado en el artículo 116, inciso 16 del Código Fiscal (t.o. 2.000), en tanto impide la sustanciación de prueba respecto de hechos incluidos



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

en períodos fiscales de prescripción inminente, a menos que se renuncie al término corrido de prescripción.

Esa previsión altera, según su temperamento, el artículo 18 de la Constitución Nacional, los tratados internacionales contenidos en el artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional y la garantía prevista en el artículo 12 inc. 6 de la Constitución de la Ciudad.

Estima, finalmente, que tal privilegio constituye un abuso que sobrepasa los límites constitucionales.

1.3.ii. agravios de fondo: entre ellos refiere: **(a)** interferencia en la actividad de un establecimiento de utilidad nacional, **(b)** inexigibilidad del tributo por ausencia del hecho imponible, **(c)** indebida determinación de la base imponible, **(d)** improcedencia de intereses resarcitorios, **(e)** en subsidio, la compensación y remisión de la deuda y **(f)** por último, la improcedencia de la multa.

(a) El artículo 75 inciso 30 de la Constitución Nacional —texto según reforma de 1.994— dispone que las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre esos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de los fines de aquéllos. Así las cosas, puntualiza que la propia accionada reconoció el carácter de establecimiento de utilidad pública de la A.G.P.

Cita jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación, anterior a la reforma constitucional de 1.994, en la cual se juzgó la compatibilidad del ejercicio de facultades impositivas locales con los fines del establecimiento de utilidad nacional, en la medida en que no condicionen, menoscaben o impidan la consecución de sus fines.

Sostiene que la pretensión del GCBA de gravar con el I.I.B. los períodos fiscales reclamados implica una grave interferencia en el desenvolvimiento de sus actividades esenciales, ya que no tuvo oportunidad de trasladar a los usuarios la incidencia del gravamen. Así, relata que el impuesto requerido va a repercutir sobre su patrimonio como si su carácter fuera directo, lo que está vedado por la ley N° 23.549 (de coparticipación federal).

Sugiere, que la magnitud del perjuicio se evidencia de la compulsa del presupuesto que tiene asignado para el año 2.001, con una previsión de gastos de aproximadamente \$ 37.000.000 (lo que incluye gastos de inversión y corrientes) que serían virtualmente imposibles de afrontar si se toma en cuenta que el monto pretendido por el fisco asciende a la suma de \$ 11.472.576,09.

(b) Reseña los antecedentes jurídicos del sistema portuario, en ese orden postula que el I.I.B. al gravar el ejercicio habitual y oneroso en la Ciudad de Buenos Aires del



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

comercio, industria, profesión, oficio, etc. cualquiera sea el resultado económico obtenido, no alcanza a su actividad de servicio público, ya que se financia a través de “tasas.”

(c) Relata que el GCBA fijó el gravamen sobre base presunta por razones de “comodidad o urgencia” (atento la prescripción inminente) apartándose de las constancias contables que pudo cotejar y analizar para arribar a una determinación sobre base cierta.

Recuerda las disposiciones del artículo 138 del Código Fiscal (t.o. 2000) en lo relativo a cuando el impuesto debe determinarse sobre base cierta y presunta. En tal orden, concluye que el GCBA se apartó, con tal conducta, del régimen jurídico aplicable.

En punto a ello, textualmente refiere que la accionada: “... *de los ingresos totales registrados para el puerto de la Ciudad de Buenos Aires y del puerto de Dock Sud, ... [d]etrajo el 22 % atribuido a los ingresos de este último, pudiendo inferirse que la inspección tomó como base el 78% de los ingresos totales registrados al Puerto de Buenos Aires, como base imponible para liquidar el Impuesto a los Ingresos Brutos, atribuidos al establecimiento sito en la Ciudad. Ese porcentaje, sin ninguna otra consideración fue traspolado a todos y cada uno de los períodos fiscales cuestionados, sin distinguir estacionalidades, naturaleza de la actividad, y otras fluctuaciones propias y naturales en cualquier actividad de servicios como la presentada por mi conferente*” (el énfasis corresponde al original, v. fs. 130, 2º párrafo).

De ello, colige que las conclusiones a las que arriba la autoridad administrativa se apoyan en una simple ficción a la que recurrieron los funcionarios.

(d) Sostiene la improcedencia de los intereses resarcitorios aplicados por su contraria en base a lo preceptuado por el artículo 50 del Código Fiscal, toda vez que éste debe ser interpretado de conformidad con el artículo 509 del Código Civil, requiriéndose para su procedencia la existencia de culpa en el deudor (v. fs. 130 vta. ap. 8.4). En ese sentido, cita jurisprudencia de la Corte.

Expresa que su parte procedió de modo diligente (como es de esperar de “un buen hombre de negocios”). Indica que en el memorando N° 3986/88 —de fecha 26.04.88— la Sindicatura General de Empresas Públicas (en lo que sigue SIGEP) dictaminó que su parte no se encontraba alcanzada por el I.I.B., criterio que resultaba vinculante para su parte. Así las cosas, sostiene que no se le puede imputar “culpa” para hacerla cargar con los accesorios reclamados.

(e) En subsidio, aduce que en razón de las disposiciones del decreto del PEN. N° 2374/92 (mod. por el decreto PEN N° 1836/94), las deudas recíprocas entre las entidades estatales vinculadas al proceso de reforma del Estado se extinguieron en forma definitiva (v. fs. 131 ap. 8.5).



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

(f) Finalmente, manifiesta que el fisco le aplicó una sanción en virtud a lo previsto por el artículo 73 del Código Fiscal (t.o. 1999), disposición que no estaba vigente en la fecha de los hechos imputados (años 1988 y 1989), ni tampoco para la época en que se dictó la resolución N° 3668/DGR/2000. Por entonces —argumenta— la ley N° 150 había modificado el anterior artículo en sentido que el “error excusable” era causal de exculpatoria de la infracción y sus sanciones (v. fs. 132, ap. 9)

Por tanto, la resolución impugnada contiene —según piensa— dos errores, aplicar una sanción en base a una legislación que no se encontraba vigente a la fecha de los hechos endilgados y no aplicar la norma penal más benigna.

En suma, la procedencia del tributo exigido tiene su origen en un dictamen del Sr. Procurador General, que contradice a otro emitido por la SIGEP. Tales dictámenes jurídicos encontrados demuestran que se debate en la emergencia una cuestión jurídica de alta complejidad técnica, que excluye un obrar que implique responsabilidad sancionatoria para su parte (v. fs. 132 vta., párrafo 4°).

Ofrece prueba e introduce la cuestión federal.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA: El GCBA contesta la acción interpuesta por su contraria a fs. 150/184, solicitando que se rechace la acción interpuesta con expresa imposición de costas.

2.1. Indica que su parte, en ejercicio de las facultades de fiscalización que le asisten, realizó una inspección en sede de la A.G.P. S.E. para controlar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con relación al I.I.B.

Recuerda que la intimación fue cursada inicialmente en el acta de constatación del 18.11.98 (expte. 62550/97). Ante esa intimación —la cual fue reiterada en varias oportunidades— la actora guardó silencio (v. fs. 150, último párrafo).

Todo ello determinó que la AGP S.E. fuese inscripta de oficio al tributo en cuestión, conforme surge de acta de fs. 32 de la actuación administrativa identificada como “Carpeta Interna N° 81423” (“Inscripción de Oficio de la AGP”). A su vez, tal serie de irregularidades, llevaron a que el Director General de Rentas dictara la resolución N° 3599/DGR/99 —de fecha 01.11.99— (v. fs. 3/7 de marras, fs. 70/73 de las actuaciones administrativas —Carpeta Interna N° 81.423—) por la que se dispuso iniciar el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible y de las obligaciones fiscales consiguientes (artículo 1°) e instruir sumario por presunta infracción a los deberes fiscales de orden material (artículo 2°) y conferir vista a los fines de que la actora produjera su descargo (artículo 3°).



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Posteriormente, por resolución N° 4474/DGR/99 —de fecha 28.12.99— (v. fs. 17/19 del *sub lite*, fs. 105/107 del expediente administrativo 81.423), se determinó de oficio la materia imponible y el impuesto resultante por los períodos indicados (artículo 1°) y se concluyó que mediaba responsabilidad de la actora por evasión fiscal, aplicándose una multa equivalente al 100 % del tributo omitido (artículo 2°).

Agrega que el recurso de reconsideración interpuesto por la actora (v. fs. 21/23 del *sub examine*, fs. 1/3 de la actuación administrativa identificada como “Carpeta Interna N° 75.146”) fue desestimado mediante resolución N° 3668/DGR/00 (v. fs. 24/25, fs. 14/15 de la actuación administrativa N° 75.146), dando origen a la presente acción.

2.2. Inexistencia de nulidad: los fundamentos de la accionada, tendientes a sostener la legitimidad de su proceder, se ciñen en señalar los siguientes aspectos:

2.2.i. Entiende que no se han violado los procedimientos esenciales al dictar los actos en crisis, habida cuenta que su actividad se desarrolló de conformidad con las normas fiscales vigentes a la fecha de determinación del tributo (v. fs. 159, pto. II.2, ap. A, último párrafo).

Por otra parte, señala que el debate gira en torno a la interpretación que merecen las normas tributarias de la Ciudad. Expresa, en esa inteligencia, que no fue probado que la obligación tributaria impuesta interfiriera en su carácter de establecimiento de utilidad pública nacional (v. fs. 159 vta., párrafo 4°).

Manifiesta que su negativa a producir las medidas probatorias ofrecidas por su contraria, obedeció a la inminencia del plazo de prescripción, ajustándose lo decidido en sede administrativa a la normativa fiscal vigente (v. fs. 159 vta., párrafo 5°).

Recuerda que no existe norma alguna que exima a la AGP S.E. del impuesto a los ingresos brutos. Por tanto, la omisión de la actora en presentarse e inscribirse voluntariamente conllevan al incumplimiento de sus obligaciones fiscales (fs. 160, párrafo 4°).

2.2.ii. Aduce que no es verdad que la A.G.P. se haya visto afectada en su garantía de defensa en juicio, por cuanto se le corrió el debido traslado de la instrucción del sumario, habiendo producido su descargo tal como surge de las constancias obrantes a fs. 80/87 de las actuaciones administrativas identificadas como “Carpeta Interna N° 81.423” (v. fs. 161, párrafo 2°).

Por otro lado, puntualiza que las resoluciones dictadas se encuentran debidamente motivadas y que el derecho a una decisión fundada no implica que la



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

administración se encuentre obligada a seguir todos los argumentos y cada una de las cuestiones propuestas, sino aquéllas que estima principales para resolver la cuestión (fs. 161 vta., párrafo primero).

2.3. Constitucionalidad del artículo 116, inc. 16 de Código Fiscal (fs. 161 vta., ap. II.3/163): argumenta que la facultad de rechazar las pruebas ofrecidas frente a la prescripción inminente no constituye un privilegio, sino una prerrogativa de poder público exorbitante al derecho privado, fundada en la necesidad de salvaguardar el bien común.

En igual sentido, postula que la garantía de defensa en juicio no se encuentra limitada por “... *la condición de la renuncia a la prescripción liberatoria corrida cuando está próxima a producirse*” (fs. 161 vta., penúltimo párrafo), agrega que en la emergencia existen intereses contrapuestos, por un lado la intangibilidad de la renta pública (que hace al interés general), y por otro la posibilidad de ejercer defensas que afecten tal interés (fs. 161 vta. último párrafo).

2.4. El carácter de establecimiento de utilidad nacional (fs. 163, pto. II.4., ap. a/168): refiere que el argumento ensayado por su contraria debe ser desestimado habida cuenta que media interferencia en la actividad de un establecimiento de utilidad pública nacional cuando el tributo de que se trate, considerado en sí mismo, afecta el desenvolvimiento de la función específica de aquél; y no —como ocurre en el caso— cuando la alegada “intromisión” se debe al monto resultante de las determinaciones de oficio y la aplicación de sanciones originadas por el sostenido incumplimiento en las obligaciones fiscales.

Expresa que tal interpretación es concordante con lo preceptuado por el artículo 67 inciso 27 de la Constitución Nacional —en su texto anterior— y con la línea jurisprudencial consagrada por nuestro Alto Tribunal.

Por tanto, lo que está vedado —concluye— es que se interfiera en un establecimiento de utilidad nacional, no por el monto del tributo que se origine a partir del no cumplimiento de la obligación tributaria, sino porque el tributo en sí mismo condicione la actividad de aquél.

En ese orden de ideas, apunta que a partir de las previsiones del artículo 67 inciso 27 de la Constitución Nacional, se sancionó la ley N° 19.987 que fijó el régimen de gobierno de la Ex Municipalidad de Buenos Aires (en lo sucesivo MCBA), su competencia y asignación de recursos, entre los cuales se incluyeron los de origen tributario. En este último aspecto, el cuerpo legislativo de la MCBA dictó diversas ordenanzas sobre la materia que resultan de aplicación a la A.G.P. S.E.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El I.I.B., infiere, no afecta la actividad de utilidad nacional que persigue la A.G.P. S.E., en tanto no repercute sobre el uso de los puertos, no obstaculiza la actividad de carga y descarga, estibaje, almacenamiento, mantenimiento y navegación que la caracterizan.

Desde otra perspectiva, agrega que la ley N° 23.548, expresamente contempla la posibilidad que las provincias impongan tributos tales como el I.I.B. Así, indica que la falta de traslación del tributo puede llegar a afectar la rentabilidad de la empresa pero no la ley de Coparticipación Federal.

Manifiesta que el fenómeno de la traslación se encuentra regido por las leyes económicas. Un tributo indirecto —sostiene— podrá no ser trasladable a los precios de los productos o servicios por ineficiencia empresaria u omisión del contribuyente, sin que ello incida en su calidad de sujeto obligado.

Así, la apelante según el juego normal de las leyes de mercado pudo y debió efectuar dicha previsión por ser de su propio resorte empresario ponderar la estimación de la incidencia del tributo en sus costos para que no afecte la rentabilidad que esperaba obtener (v. fs. 170, último párrafo).

2.5. Inexigibilidad del tributo por ausencia del hecho imponible: a su entender el hecho imponible del I.I.B. queda configurado por la actividad de “administración y explotación de puertos”, tal cual surge del artículo 119 del Código Fiscal vigente (t.o. 2000) y ctes. de los años anteriores. Así, expresa que los servicios que presta la actora, constituyen el núcleo del gravamen.

Relata que los propios informes de los libros contables de su adversaria, sobre los cuales se efectuó la verificación y fiscalización, echan por tierra el temperamento de aquélla, toda vez que dan cuenta del carácter oneroso de la actividad de la actora.

2.6. Naturaleza no tributaria de los ingresos de la AGP: aduce que la propia actora, luego de reseñar el encuadre normativo de la cuestión, reconoce que el decreto PEN N° 7996/56 alude al concepto de “tarifa” y no al de “tasa”.

En ese sentido, indica que el decreto PEN N° 1456/87 dispuso transformar la Administración General de Puertos en SE, agregando que el “... *art. 14 de dicha norma otorga al directorio ‘... amplias facultades para organizar, dirigir y administrar la sociedad ...’ con las únicas limitaciones impuestas por las normas aplicables a aquélla, su Estatuto y las resoluciones de las Asambleas, y acto seguido indica las actividades que le corresponden a dicho Directorio; entre las cuales del inc. J surge implícita la competencia para fijar el régimen de tarifas ...*” (v. fs. 169, 3° párrafo).



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Por tanto, infiere que desde el año 1.967 en adelante, la agraviada viene desarrollando una actividad comercial con facultades empresariales. Así, apunta las diversas previsiones del decreto PEN N° 2074/90, del decreto PEN N° 906/91 y la ley N° 23.696, y en lo que interesa cita la ley de puertos N° 24.093 que en su artículo 13 dispone que “[l]as personas que administren y exploten los puertos tendrán la facultad de determinar el propio tarifario de servicios, debiendo invertir en el mismo puerto el producto de su explotación, conforme al estatuto respectivo.”

Así las cosas, finaliza el desarrollo del punto al sostener que no existe norma alguna por la cual se deba otorgar a las tarifas que percibe la A.G.P. S.E. carácter tributario.

2.7. Procedimiento para la determinación de la base imponible:

expone que surge con claridad de los antecedentes que el procedimiento empleado para determinar la base imponible fueron las registraciones en los Libros Subsidiario General y Subinventario y Balances de la A.G.P.

Agrega que la actora parte de la idea injustificada de considerar que el cálculo se hizo sobre base presunta, por cuanto se dispuso —a los fines de establecer lo adeudado— de traer el 22 % que correspondería al puerto de Dock Sud, aludiendo que ese porcentual sin ninguna otra consideración fue traspasado a todos y cada uno de los períodos cuestionados, sin distinguir estacionalidades, naturaleza de la actividad y otras fluctuaciones. Pero, en realidad —según lo expone la demandada— ese procedimiento tuvo en cuenta —a dicho fin— la propia declaración jurada de aquélla (v. fs. 172 vta., párrafo 3°).

En ese orden, y luego de reseñar las disposiciones del Código Fiscal vigente en la oportunidad de la determinación de oficio, llega a la conclusión que, en la contienda, la determinación fue hecha sobre base cierta.

2.8. Intereses resarcitorios: configuración de la mora culpable:

a criterio del Gobierno, la AGP SE incumplió su obligación impositiva, por lo cual ella debe cargar con los accesorios generados a partir de su actitud contumaz. Apunta, en ese sentido, que de conformidad con la ley N° 20.261, las “empresas” del Estado Nacional se encuentran sujetas a la imposición local. Por lo ello, la A.G.P. no pudo considerarse exenta del I.I.B.

Señala que los intereses no revisten, en la especie, carácter sancionatorio sino que persiguen resarcir al fisco por el período en que se vio privado de percibir las sumas de dinero por el ingreso del I.I.B.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Agrega que de conformidad con el artículo 60 del Código Fiscal vigente (y los de los años anteriores) establece que la falta de pago total o parcial de los tributos hace surgir —sin necesidad de interpelación alguna— la obligación de abonar juntamente con aquellos un interés mensual.

2.9. Inaplicabilidad de la compensación y remisión de la deuda: en punto al planteo relativo a la “Compensación y Remisión de deudas” prevista en el decreto PEN N° 2394/92 (mod. por decreto N° 1836/94) reglamentario de la ley N° 23.696, argumenta que son ajenas a su jurisdicción.

Recuerda que el artículo 7° de la Constitución local dispone que “[e]l Estado de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires es sucesor de los derechos y obligaciones legítimas de la Municipalidad de la Ciudad...”, por lo que —a su criterio— la deuda es una acreencia del fisco local y no del Estado Nacional.

Expone, luego de efectuar un análisis detallado de la literalidad de las normas en cuestión, que éstas no le son aplicables a la M.C.B.A. por cuanto ella siempre mantuvo facultades tributarias autónomas. En ese orden, precisa que la normativa reseñada es de aplicación a la Administración Pública Nacional, y no a la MCBA por cuanto revestía el carácter de persona jurídica autárquica, distinta de la Nación.

Cita doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal en sentido que la ex MCBA constituía un organismo con autoridades y recursos propios para su gobierno y administración, en los términos de sus leyes orgánicas y no se confunde sino que se distingue de la Nación.

2.10. Multa aplicada: la demandada rebate los argumentos de su adversaria en base a tres consideraciones, a saber: **(a)** existencia del elemento subjetivo de la sanción, **(b)** inexistencia de error excusable y **(c)** la conducta del contribuyente.

(a) Sobre la primera cuestión, sostiene que en la especie no se trata del ámbito de los “delitos tributarios” en donde es aplicable la teoría general del derecho penal.

En la materia tributaria se trata —según dice— de infracciones culposas. Con cita doctrinaria agrega que “[e]n ellas, la sola materialidad fáctica de las conductas contrarias a la obligación impuestas por la ley. [h]ace que la infracción se configure y que se presuma que el autor obró con la subjetividad mínima requerida (culpa por negligencia)” (v. fs 178 vta. 3° párrafo).

Por tanto, llega a la conclusión de que la presunción produce la inversión de la carga probatoria en el sentido de que si el contribuyente alega la existencia de alguna causal que elimine la subjetividad mínima requerida es él quien tiene que demostrarla.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

(b) Por otro lado, señala que el proceder de su contraria tampoco encuadra en el concepto de “error excusable”, habida cuenta que no existía ningún extremo que razonablemente haya permitido pensar que no era sujeto pasivo del tributo reclamado.

Por último, indica que la infracción punible quedó configurada en el momento de haberse determinado de oficio el tributo por no haberse conformado y pagado previamente el ajuste, pues antes de ese momento no procede su aplicación.

Ofrece prueba e introduce la cuestión federal.

3. TRÁMITE PROCESAL DE LA CAUSA: al respecto es oportuno destacar los siguientes aspectos:

3.1. Defensa de prescripción: la misma fue rechazada por este Tribunal conforme resolutorio de fs. 199/205. Contra ese decisorio la actora interpuso recurso ordinario de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad (v. fs. 213/214) que rechazado por este Tribunal, motivó el recurso de hecho deducido por la AGP.

En lo que interesa, el TSJ a fs. 267/269 admitió el recurso de queja y revocó el auto de esta Sala que denegó el recurso ordinario oportunamente interpuesto. A su vez, con relación a la cuestión de la prescripción resolvió: “2º) [t]ener presente el recurso ordinario de apelación interpuesto en orden al agravio referido a la prescripción y diferir el examen de su admisibilidad ...” (v. fs. 269).

3.2. Prueba pericial contable: a fs. 314/324, produce su informe el Sr. Perito Contador designado en autos. A fs. 326 impugna la parte actora la pericia y la accionada hace lo propio a fs. 332/335, contestando el experto las impugnaciones a fs.339 y a fs. 343/346.

3.3. Alegatos: producida la totalidad de la prueba, como dan cuenta las presentes actuaciones, se llamaron los autos para alegar, haciéndolo la actora a fs. 383/387 y la demandada a fs. 388/408. En ese estado de cosas, quedaron los presentes actuados para dictar sentencia.

CONSIDERANDO:

4.- Reseñada como ha quedado la cuestión traída a conocimiento y decisión del Tribunal, liminarmente corresponde señalar que los jueces no se encuentran obligados a pronunciarse sobre todos los argumentos esgrimidos por las partes, ni tampoco hacer referencia a la totalidad de las pruebas producidas, bastando que se valoren aquéllas



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

que sean conducentes para la correcta composición del litigio (conf. artículo 310 del CCAyT y *Fallos*, 272: 225; 274:486, entre muchos otros).

5.- Sentado ello, es menester precisar que discurren las partes sobre distintos aspectos, que si bien están relacionados entre sí, merecen un tratamiento diverso del Tribunal.

En efecto, en el curso del procedimiento administrativo que culminó con la determinación de oficio, se dictaron actos con diferente relevancia jurídica; entre ellos interesa señalar: **(a)** la resolución N° 3599-DGR-99, por la cual se resolvió iniciar el procedimiento de determinación de oficio, instruir sumario y conferir vista a la actora (v. fs. 70/71 de la actuación administrativa N° 81.423). Es decir, se consideró a la A.G.P. sujeto pasivo del I.I.B. y **(b)** la resolución N° 4474-DGR-99 (fs. 109/111 actuación administrativa N° 81.423) —confirmada por la resolución N° 3668/DGR/2000, obrante a fs. 14/15, de las actuaciones administrativas identificadas como “Carpeta Interna N° 75.146”— que determinaron —sobre base cierta— el monto del tributo e impusieron una multa.

Así las cosas, los temas a dilucidar son, en primer término, si se afectó en el curso del procedimiento administrativo la garantía del debido proceso adjetivo. Luego, corresponde esclarecer si la A.G.P. es sujeto pasivo del I.I.B., porque de no serlo, el primer acto señalado en el párrafo anterior pierde toda virtualidad jurídica, y con ello todo lo obrado con posterioridad. Despejado tal interrogante, resta considerar si el tributo fue correctamente determinado (liquidado) y si la sanción impuesta pasa el *test* de legalidad.

6. NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO: previamente, debo señalar que no participo de la denominada “teoría de la subsanación”, según la cual las deficiencias procedimentales acaecidas en el curso del procedimiento administrativo — siempre y cuando puedan ser remediadas en la instancia judicial— no implican la nulidad de lo actuado en sede administrativa.

Sin embargo, anticipo mi temperamento que —por los elementos de juicio allegados al *sub lite*— no medió en el curso del procedimiento administrativo una conducta de la demandada contraria al debido proceso adjetivo que conlleve —por sí— a la nulidad de los actos administrativos puestos en crisis.

Ello así lo pienso, por cuanto:

(a) Como quedó establecido de los antecedentes de la causa, el GCBA inició el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible y de las obligaciones



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

fiscales con relación al I.I.B. contra la A.G.P., disponiendo —además— que se instruyera sumario contra el contribuyente por la presunta comisión de evasión fiscal.

En ese orden, se le confirió vista de las actuaciones para que formulara su descargo, ofreciera y produjera prueba que hacía a su derecho —artículo 3°— (v. fs. 3/7, fs. 109/111 de las actuaciones administrativas N° 81.423).

(b) La AGP S.E. efectuó su descargo tal como surge de la presentación obrante a fs. 80/87 de la actuación administrativa N°81.423. Al resolver la cuestión por resolución N° 4474/DGR/99 la administración no acogió el temperamento propiciado por aquélla y determinó de oficio sobre base cierta el tributo adeudado e impuso una multa equivalente al 100 % de la suma determinada, por encontrarla responsable de la figura de evasión fiscal.

Contra dicha decisión interpuso recurso de reconsideración (v. fs. 21/23, fs. 1/3 de las actuaciones administrativas N° 75.146), el cual fue desestimado por resolución N° 3668/DGR/00.

Los agravios de la accionante, en punto a la violación por parte de su contraria al procedimiento administrativo se basan en la falta de consideración de todos los argumentos expuestos en su descargo, la no producción de los medios probatorios ofrecidos con fundamento en lo dispuesto por el artículo 107 inciso 16 del Código Fiscal, cuya inconstitucionalidad planteó en sede administrativa.

(c) El nudo central, para determinar si medió o no una falta en el procedimiento administrativo que determine la nulidad del procedimiento por violación a la garantía al debido proceso, consiste en determinar si el medio probatorio ofrecido (y denegado) era o no conducente a los fines de dilucidar la cuestión de fondo propuesta.

En primer lugar, no puede pensarse, sin desconocer el principio de división de poderes, que la administración haya —en sentido estricto— procedido de modo irregular al no expedirse sobre la constitucionalidad de lo dispuesto en un mandato legal (en el caso, el artículo 107 inciso 16 del Código Fiscal —t.o.1999, o artículo 116 inc. 16 del Código Fiscal t.o. 2000—) habida cuenta que —como es obvio— no tiene facultades para ello.

Es que la demandada ajustó su conducta a un precepto legal que no pudo (ni puede) desconocer. Por tanto, es en esta instancia judicial en donde se debe dilucidar la ilegitimidad del precepto legal cuestionado, y de su suerte concluir en la legitimidad o ilegitimidad del obrar de aquélla.

Así las cosas, en punto a la inconstitucionalidad de la norma criticada, debemos recordar, conforme lo ha señalado reiteradamente la Corte Suprema de Justicia, que “[l]a declaración de inconstitucionalidad de una ley, o de cualquiera de sus partes, es un acto de



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

suma gravedad institucional que sólo debe ser considerado como ultima ratio del orden jurídico” (CSJN Fallos, 312: 122, 312: 1437, entre muchos otros).

En base a ello entiendo —por los argumentos expuestos *infra*— que deviene inoficioso, en la litis, tratar el planteo de constitucionalidad realizado por la actora, toda vez que —a mi juicio— el medio probatorio ofrecido no era idóneo para resolver el conflicto de intereses suscitado.

Por lo tanto, si la prueba ofrecida en sede administrativa no poseía aptitud para dilucidar —conforme lo creo— la cuestión traída a decisión de esta Sala, entonces es fútil que me pronuncie sobre la legalidad constitucional de la norma señalada. Con mayor razón aún cuando ello es la última *ratio* del orden normativo.

En efecto, debemos recordar que la AGP S.E. ofreció, en sede administrativa, prueba informativa (v. fs. 86 vta., pto 11 de las actuaciones administrativas N° 81.423) con la finalidad de que el Ministerio de Economía de la Nación detallara si en sus tarifas, por el período fiscal reclamado, se previó la incidencia del I.I.B.

Si tomamos en consideración que la cuestión principal a esclarecer es —en primer término—si la actividad que desarrolla la actora se encuentra gravada por el I.I.B., pienso que la previsión o no de la incidencia de aquél en la conformación de la tarifa no es relevante para sentenciar el *sub lite*. Es más, la imprevisión de la autoridad federal no puede cercenar las facultades impositivas locales, sin menoscabar con ello severamente la autonomía reconocida —hoy día— por la Constitución Nacional en su artículo 129 a la Ciudad de Buenos Aires y, con anterioridad, la autarquía de la MCBA establecida por ley N° 19.987 (v. considerando N° 7.3. de este pronunciamiento).

En ese orden, la denegación de la medida probatoria ofrecida por la actora, fundada por la administración en la normativa a la cual se encuentra sujeta, no alteró la garantía de defensa en juicio, toda vez que un examen de la cuestión me lleva a entender que dicho medio era inadecuado a los fines de resolver la cuestión principal.

Por tanto, tengo para mí que no hay agravio cierto sobre el punto, toda vez que el medio probatorio ofrecido en sede administrativa se observa huérfano de entidad a los fines de esclarecer el núcleo materia de debate.

Desde otro lugar, en lo relativo al planteo referente a si la administración debe tratar o no todos los argumentos expuestos por los administrados en su sede, corresponde señalar que si bien tal conducta podría llegar a alterar la garantía de defensa en juicio, el vicio más notorio consistiría en la ausencia de fundamentación del acto y, por ende, en su arbitrariedad, por falta de motivación. Por lo demás, resta señalar que el art. 22, inc. f, ap. 3 de la LPACABA, dice que “[e]l procedimiento administrativo [...] se ajustará a los



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

siguientes requisitos [...] f) [...] 3) [...] [q]ue el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso.”

En definitiva, entiendo que —en autos— el tema se ha de abordar en cuanto a la legitimidad sustantiva del acto determinativo (y su confirmatorio).

7. INGRESOS BRUTOS Y A.G.P.: resumido como quedó hasta aquí el conflicto traído a conocimiento de la Sala, es menester establecer si la accionante realiza el hecho imponible del I.I.B., para que una vez adoptada una postura al respecto, se considere si el hecho de no prever su incidencia en el costo de la tarifa, tiene efectos sobre su exigibilidad, y luego, si el carácter de establecimiento de utilidad pública nacional afecta el asunto a sentenciar.

7.1. Hecho Imponible y A.G.P.: para decidir si la A.G.P. es sujeto obligado del tributo, debemos tratar su situación jurídica en los años 1988 y 1989. Esto es, determinar si la actividad desarrollada por aquélla encuadra en el hecho imponible que el impuesto sobre los ingresos brutos establecía para esa época.

La accionante tuvo (y tiene) como objetivo fundamental la dirección, administración y explotación de todos los puertos comerciales de la República (ley 13.653, decreto ley 4253/56, decreto ley 7996/56 —ratificado por ley 14.467 y su modificatorio 6675/63— convalidado por la ley N° 16.478, ley N° 20.705, ver especialmente el decreto PEN N° 1456/1987 “Estatuto de la Administración General de Puertos Sociedad del Estado”, Título II —objeto—, artículo 5°, es dable destacar que para cumplir con su finalidad el artículo 6° de la misma norma la faculta a celebrar los más diversos negocios jurídicos).

Por lo pronto, la ley N° 22.016, en su artículo 1°, dispuso: *“deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sea generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximen o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las sociedades de economía mixta regidas por el dec. –ley 15.49/46, ratificado por la ley 12.962, las empresas del Estado regidas por la ley 13.653 (t.o. por dec. 4053/55 y modificaciones), o por leyes especiales, las sociedades anónimas con simple participación estatal mayoritaria regidas por la ley 19.550, las sociedades del Estado regidas por la ley 20.705 ...”* (el subrayado me pertenece).

A su turno, el artículo 3° preceptúa que *“[l]as entidades, organismos, demás sujetos y/o beneficiarios mencionados en los arts. 1° y 2°, estarán sujetos a la potestad tributaria provincial y municipal.”*



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Como se desprende de la literalidad de la norma, el legislador derogó expresamente las exenciones impositivas de las que podían llegar a gozar las empresas y sociedades del Estado.

En ese contexto, no hay argumento alguno —que hasta ahora— compruebe que la actividad de la AGP se encuentra exenta del I.I.B. A lo cual, debemos recordar que de conformidad con la inveterada doctrina jurisprudencial de la Corte, los privilegios — como son la exenciones impositivas— son de procedencia e interpretación restrictiva, habida cuenta que un proceder distinto equivale tanto como a convertir una excepción en regla general (*Fallos*, 198 :18, 311: 1249, entre muchos otros, v. de esta Sala mi voto *in re* “Compañía Papelera Sarandí”, sentencia de fecha 03.10.06).

A mayor abundamiento, es menester señalar que la Ordenanza Fiscal vigente al momento de producirse el hecho imponible no establecía, en sus previsiones, ninguna exención al respecto y —a su vez— la actividad de la actora se encuentra comprendida en el hecho imponible del I.I.B.

Así las cosas, el artículo 24 de la Ordenanza Fiscal para el año 1.988 refería que “[l]as Empresas y Organismos alcanzados por la ley 22.016 deben abonar todas las obligaciones fiscales emergentes de las disposiciones contenidas en la presente Ordenanza ...”

Por su parte, el artículo 82 de la misma norma, en punto al I.I.B., dispuso que “[p]or el ejercicio habitual y a título oneroso en la Capital Federal del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas, y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transportes, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo.”

En suma, puede concluirse que el giro habitual de la A.G.P. —en tanto consiste en la explotación de puertos comerciales— encuadra en los conceptos de “comercio e industria” que contiene la norma analizada.

Huelga señalar que explotación, de conformidad con el diccionario de la Real Academia Española, en su segunda acepción, (v. www.rae.es), significa conjunto de elementos destinados a una industria, con lo cual de la propia literalidad del decreto 1456/87 se colige que la actora desempeña una actividad que se encuentra gravada por el I.I.B.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

A mayor abundamiento, corresponde recordar que el Estado asumió para sí, a partir de la década del '30, la prestación de actividades comerciales e industriales que hasta aquel entonces prestaban los particulares, acudiendo para ello a diversas técnicas de organización administrativa (entre ellas la desconcentración y luego la descentralización).

La primera forma de organización empresaria del Estado fue la “empresa pública” dotada, en teoría, de la flexibilidad de la empresa privada pero con algunas prerrogativas de derecho público. Posteriormente, por ley 20.705 nace la sociedad del Estado, que adoptó una estructura jurídica similar a la de las sociedades privadas con algunas (o casi nulas) prerrogativas de derecho público (v. MAIRAL, HÉCTOR, “Las sociedades del Estado o los límites del derecho administrativo”, LL. T 1981-A, Sec. Doctrina).

Las sociedades del Estado se caracterizan por ser entes constituidos por el Estado Nacional, las Provincias o los Municipios (no admitiendo la intervención de particulares); desarrollan actividades comerciales o industriales o explotan servicios públicos; se someten en cuanto a su constitución a las normas que regulan las sociedades anónimas de la ley 19.550; no se les aplica —en principio— las leyes de contabilidad, de obras públicas y de procedimientos administrativos y sus directores se encuentran sometidos al régimen de incompatibilidades previsto en el artículo 310, 1º parte de la Ley Nº 19.550 (amp. GORDILLO, AGUSTÍN, *Tratado de Derecho Administrativo*, T. I., Buenos Aires, FDA, 2003, cap. XIV).

En esa inteligencia, se infiere —que en el *sub examine*— la actividad de la AGP SE (explotación de puertos comerciales) en la medida en que no se encuentra exenta —en forma expresa— de la obligación de tributar, lleva al rechazo del temperamento que propicia la accionante.

De igual manera, no hay apoyo normativo alguno que otorgue sustento al argumento de la actora en punto a que su objeto carece de una finalidad lucrativa. Es más, la consideración de las previsiones del decreto Nº 1456/1987 —arts. 5º y 6º del “Estatuto...”—, decreto ley Nº 7996/56, etc, parecen inducir a la solución contraria. Pero aún considerando ello, debemos recordar que para la configuración del hecho imponible del I.I.B. no es necesario que las actividades sean lucrativas ni que el objetivo sea el lucro (Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA; *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, T. III —Parte Especial—, pág. 306, pto. 2.2).



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

7.2. Establecimiento de utilidad pública: las partes están ciertas en considerar a la AGP S.E. como un establecimiento de utilidad pública, disienten sin embargo, en el tratamiento que impositivamente corresponde concederle.

Previo a la reforma constitucional —cuyas previsiones son con las cuales ha de juzgarse la cuestión— la Corte Suprema de Justicia Nacional, entendió que era procedente el poder tributario local sobre tales establecimientos siempre que no interfiriera con su finalidad propia.

Así las cosas, el Alto Tribunal *in re* “Compañía Swift del Plata”, de fecha 03.03.78, sostuvo que “[l]a facultad del Congreso que prevé el inc. 27 del artículo 67 de la Constitución Nacional, aparece referida al ejercicio de una legislación exclusiva en los lugares que esa cláusula menciona, sin que ello autorice a concluir que se ha pretendido federalizar esos territorios en medida tal que la Nación atraiga —por el hecho de la adquisición de lugares para establecimientos de utilidad nacional— toda potestad, incluida la administrativa y judicial, de manera exclusiva y excluyente. Esta inteligencia, al par que respeta el texto constitucional mencionado, es la única que se compadece con nuestra forma de ser federalista, expresada en el artículo 104 de la Constitución Nacional, en cuanto establece que ‘las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal’. Frente a esta configuración político-institucional no cabe una interpretación extensiva del inc. 27, no autorizada claramente por su texto ni exigida por la naturaleza misma de la facultad allí otorgada al Congreso Nacional... Que, entonces, el criterio para excluir la jurisdicción provincial debe circunscribirse a los casos en que su ejercicio interfiera en la satisfacción del propósito de interés público que requiere el establecimiento nacional (sent. del 23/11/76. *in re* “Brizuela, Pablo c. Compañía Swift. S.A. s/daños y perjuicios”) ...” (el subrayado es propio).

En tal sentido, para que el tributo no incida sobre los fines propios del establecimiento de utilidad pública, aquél (considerado en sí mismo) no debe imposibilitar el desenvolvimiento de la actividad para la cual fue instituido el referido establecimiento. Así lo recordó también la Corte cuando *in re* “Pucci, Jorge” (Fallos, 293: 287) sostuvo que “[l]a adquisición por el Gobierno Federal de lugares en las provincias, con destino a establecimientos de utilidad nacional no significa la federalización de aquéllos territorios al extremo de que la Nación atraiga, por ese solo hecho, toda la potestad legislativa, administrativa y judicial, de manera exclusiva y excluyente. De acuerdo con el art. 67 inc. 27 de la Constitución Nacional, la jurisdicción provincial queda excluida en la medida en que su ejercicio interfiera directa o indirectamente, en la



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

satisfacción del servicio de interés público que requiere el establecimiento nacional” (el subrayado me pertenece).

Así las cosas, el criterio para aceptar o excluir el ejercicio de poderes provinciales en lugares sometidos a la jurisdicción federal por interés nacional, se circunscribe a un juicio de compatibilidad; vale decir si los poderes (impositivos) locales condicionan, menoscaban o impiden el cumplimiento de los objetivos nacionales (CSJN, *in re* “Municipalidad de Laprida v. Universidad de Buenos Aires”, de fecha 29.04.86).

7.2.1. Abocándonos —puntualmente— a los extremos debatidos en la causa, la actora sostiene que de admitirse la procedencia del tributo cuestionado, su actividad se vería seriamente afectada por cuanto el monto del reclamo asume proporciones que no puede afrontar con sus previsiones presupuestarias, colocándose la prestación de su actividad en la imposibilidad material de operar.

Como se advierte, el argumento no tiende a sostener —como acertadamente lo plantea el GCBA— que el tributo en sí mismo afecte la prestación del servicio. Por el contrario, el temperamento propiciado por la AGP se dirige a plantear su improcedencia a partir de la magnitud que asumió la deuda como resultado de un prolongado incumplimiento impositivo.

Es así que en el caso, en mérito a los elementos de juicio allegados, creo que no es el impuesto en sí lo que podría incidir en la actividad de utilidad pública de la AGP sino —en todo caso— el *quantum* de la deuda generada, que es la resultante de su propio incumplimiento. Así las cosas, las precisiones realizadas por la actora se exhiben como argumentos endebles que no encuentran respaldo en la doctrina jurisprudencial de la Corte Federal reseñada precedentemente, pues de seguir su razonamiento bastaría con dejar de cumplir con las obligaciones tributarias para luego ser eximido del incumplimiento.

Por otra parte, debemos recordar que los jueces deben atender a la situación fáctica existente al momento de dictar sentencia (*Fallos*, 300:844, entre muchos otros). De tal suerte que el argumento de la accionante no puede prosperar toda vez que hace alusión a la repercusión que una supuesta condena tendría sobre la asignación presupuestaria fijada para el año 2.001, cuando —en rigor— el mismo se encuentra ejecutado, siendo —por ende— abstracto emitir juicio sobre el punto.

Sin embargo, y aún prescindiendo de considerar si la deuda reclamada por el fisco se encontraría alcanzada por la consolidación dispuesta por la ley 23.982, la hipotética afectación presupuestaria tampoco sería admisible si tenemos en consideración, en su caso, las disposiciones de la ley 24.156, capítulo III, relativa a las



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

sociedades del Estado y su régimen presupuestario, en especial su artículo 46 en cuanto establece, en lo que interesa, que “[l]os directorios [...] de las empresas y sociedades del Estado, aprobarán el proyecto de presupuesto anual de su gestión y lo remitirán a la Oficina Nacional de Presupuesto, antes del 30 de setiembre del año anterior al que regirá ...” y el art. 52 que dice que “[l]as modificaciones a realizar a los presupuestos de las empresas y sociedades del Estado durante su ejecución y que impliquen la disminución de los resultados operativo o económico previstos, alteración sustancial de la inversión programada, o el incremento del endeudamiento autorizado, deben ser aprobadas por el Poder Ejecutivo nacional, previa opinión de la Oficina Nacional de Presupuesto. En el marco de esta norma y con opinión favorable de dicha oficina, las empresas y sociedades establecerán su propio sistema de modificaciones presupuestarias.”

Por todo lo expuesto, entiendo que el planteo introducido devino abstracto.

7.3. Cuadro tarifario de la A.G.P. e I.I.B.: desde otra perspectiva, se encuentra comprobado en la causa que el Gobierno Nacional no previó en el cuadro tarifario de la actora el costo de la incidencia del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sin embargo, no puede hacerse cargar al fisco local con la imprevisión (por omisión) de la administración nacional sobre la referida sociedad, que por lo demás es de su exclusiva propiedad.

Así las cosas, entiendo que la gabela perseguida por la Ciudad no implica un supuesto de doble imposición vedado por la Ley de Coparticipación Federal. En efecto, el I.I.B. grava una manifestación objetiva de riqueza que no se identifica con el Impuesto Nacional a las Ganancias. Va de suyo que la imposibilidad material de traslación del I.I.B. es consecuencia de la imprevisión del Estado Nacional (que *lato sensu* considerado abarca en sí a la propia sociedad actora, quien participa de su realidad ontológica), todo lo cual me lleva a sostener que ello no modifica *per se* el carácter jurídico del tributo en cuestión.

La parte actora, con cita de jurisprudencia del Alto Tribunal *in re* “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado”, de fecha 13.11.86, arriba a una conclusión distinta a la expuesta en el párrafo precedente. Huelga recordar que en dicho caso se discutían las potestades tributarias de la Provincia de Buenos Aires (en lo relativo al I.I.B.) con relación a la actividad comercial desarrollada por la sociedad actora, que al no haber (el Estado Nacional) previsto en el cuadro tarifario de aquella la incidencia del I.I.B., la Corte falló en contra de las facultades tributarias provinciales.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En lo que interesa al caso el Máximo Tribunal dijo “[q]ue si bien la *traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía [...], existen casos en los que es posible y además necesario, reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente ...*” (considerando 7).

Asimismo, agregó “[q]ue en el caso, la *incidencia sobre la rentabilidad hace operar al impuesto como de naturaleza directa, si se atiende a los datos que proporciona la realidad económica, la que no autoriza sin más a presumir que los impuestos llamados directos en la doctrina de la tributación se pueden trasladar a los precios ...*” (considerando 8).

Por último, señaló “[q]ue, en tales condiciones, y teniendo en cuenta las *circunstancias de autos, cabe concluir que el impuesto provincial a los ingresos brutos no es susceptible de traslación por no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del billete aéreo ...*” (considerando 9).

Considero que esa línea jurisprudencial no modifica el criterio que expongo. Ello es así por cuanto, *"las sentencias de la Corte Suprema sólo deciden los procesos concretos que le son sometidos"* (Fallos: 324:3764), por distintas razones también se ha establecido que los distintos tribunales deben conformar sus decisiones a las del Alto Tribunal (CSJN M. 528. XXXV).

Tal principio no es absoluto, por ello se ha entendido que *"carecen de fundamento los pronunciamientos de los tribunales que se apartan de los precedentes del Tribunal 'sin proporcionar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición allí adoptada' "* (Fallos, 324:3764, —la bastardilla simple me pertenece—).

En efecto, desde antiguo se advirtió que *"si bien hay un deber moral de los jueces inferiores en conformar sus decisiones a los fallos de la Corte Suprema, él se funda principalmente en la presunción de verdad y justicia que a sus doctrinas da la sabiduría e integridad de los magistrados que la componen"* y ello no quita a los jueces *" la facultad de apreciar con su criterio propio esas resoluciones y apartarse de ellas, 'cuando a su juicio no sean conforme a los preceptos claros del derecho'"* (Fallos, 25:364) —el encomillado simple me pertenece—. Más aún cuando se trata de reparticiones jurisdiccionales distintas, autónomas del Estado Federal.

En suma, ningún tribunal nacional, provincial o de esta ciudad (conf. arts. 5, 124 y 129 C.N.) se encuentra subordinado jerárquicamente a la Corte Suprema, siendo oportuno recordar que *"[e]l vínculo jerárquico se da sólo en la actividad*



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

administrativa. En la actividad legislativa y en la judicial no existe esa relación jerárquica. Los órganos que forman el poder legislativo, en sus múltiples relaciones, se vinculan por procedimientos distintos en los que no media subordinación. Lo mismo ocurre en el ordenamiento judicial; los jueces actuando como tales no se vinculan jerárquicamente. La revisión de un proceso judicial por un órgano de instancia superior, es un examen técnico completamente ajeno a una primacía de naturaleza jerárquica" (HUTCHINSON, TOMÁS; "El Poder Judicial y su Función Administrativa", R.A.D.A. N° 13 ps. 35/52, 1976).

Si bien lo expuesto es suficiente para desestimar el criterio del actor, considero oportuno recordar que esta Sala, en una cuestión sustancialmente análoga a la debatida en autos (*in re* "Austral Líneas Aéreas —Cielos del Sur S.A.— c/ GCBA s/ Impugnación de Actos Administrativos", Expte. 891, de fecha 13.07.01), luego de una detenida reseña de la línea jurisprudencial del Alto Tribunal, llegó a la conclusión que no existía un criterio uniforme y pacífico al respecto.

En efecto, en tal oportunidad se dijo, con cita ENRIQUE G. BULIT GOÑI ("Volvió Aerolíneas", Impuestos –LVI – b, p. 3 y ss.), que si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación aceptó mayoritariamente la validez de los tributos locales que recayeran sobre manifestaciones del comercio interjurisdiccional, en tanto su aplicación no operase como aduana interior o instrumento de protección económica, no discriminase por el origen o el destino de los bienes, no torciese las corrientes naturales del consumo, circulación o tránsito (*Fallos*, 3:131; 96:377, entre muchos otros), a partir del año 1940, aún reconociendo que el transporte es una especie del género comercio, aquélla resolvió que el transporte interjurisdiccional no podía ser localmente gravado, en ninguna circunstancia, sin violar la cláusula comercial de la Constitución ("S.A.T.I.A c. Buenos Aires Provincia de s/ Repetición", *Fallos*, 188:27).

Esta orientación fue mantenida durante más de cuarenta años, hasta que el 31 de mayo de 1984 el Alto Tribunal hizo abandono explícito de ella, y decidió un caso de transporte interjurisdiccional con el criterio que venía aplicando al comercio interjurisdiccional ("Transporte Vidal S.A. c. Mendoza, Provincia de", *Fallos*, 306: 516).- Esta posición fue adoptada por la unanimidad de los cinco jueces de la Corte, con un voto particular del juez Petracchi, quien advirtió que, atento a que las tarifas eran fijadas por el Estado, la presión tributaria global debía ser razonable al tratarse de una actividad de interés general (considerando 11, voto del doctor Petracchi).

De ese voto particular del doctor Petracchi puede inferirse la posterior doctrina de la Corte en el caso "Aerolíneas", en el que, por mayoría de tres votos (Dres. Caballero, Fayt y Petracchi), contra dos (Dres. Belluscio y Bacqué que se limitaron a



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

la solución de “Transporte Vidal”) —si bien reafirmando la validez de los impuestos locales sobre el transporte interjurisdiccional, en cuanto no se violentaran los parámetros ya indicados— señaló que siendo ingresos brutos un impuesto indirecto, es decir esencialmente trasladable, y siendo que las tarifas del transporte interjurisdiccional las fija el Estado Nacional, cuando, como en el caso examinado, ellas no contemplan la incidencia del tributo local mencionado, este no puede ser trasladado debiendo ser soportado por el contribuyente, con lo que deja de operar como indirecto y pasa a operar como directo, con lo cual se superpone con el impuesto nacional a las ganancias, en pugna con la ley 23.548 de coparticipación federal, art. 9º, inc. b), cuarto párrafo.-

El 30 de setiembre de 1993, en la sentencia recaída en la causa “Satecna” (*Fallos*, 316: 2206), la mayoría formada por los doctores Nazareno, Barra, Moliné O’Connor, Petracchi y Cavagna Martínez, hizo lugar a la demanda con remisión a la doctrina del caso “Aerolíneas” (v. considerando 6º). La disidencia de los doctores Boggiano, Fayt y Levene remitió a lo resuelto en el caso “La Plata Remolques” (*Fallos*, 316: 2182), cuyos considerandos 8, 9, 10, 11 y 12 habían señalado en síntesis: a) que la superposición entre ingresos brutos y ganancias, si existiera, no importaba por sí una violación constitucional; b) que la unión nacional no sólo requería limitar cuando proceda las potestades provinciales, sino también asegurarlas en su plenitud afianzando su autonomía; c) que la excesiva presión tributaria no planteaba un problema constitucional sino político; d) que la eventual imprevisión de un funcionario nacional al no computar un impuesto local en las tarifas no podía derivar en un cercenamiento de las potestades tributarias del Fisco local; e) que la alegación de que el impuesto local impide a la actora una razonable rentabilidad fue contradicha por la Provincia y no probada en autos; f) que por esas razones abandonaba la orientación consagrada en “Aerolíneas” (*Fallos*, 308: 2153), como forma de interpretar la Constitución de modo que la autonomía nacional y las provinciales se desarrollasen en armonía.

La disidencia del Dr. Belluscio se centraba en que: a) la imprevisión del impuesto provincial en las tarifas no lo transformaba en directo; b) no lo excluía de la protección contra la analogía prohibida contenida en el artículo 9º, inc. b), párrafo cuarto de la ley de coparticipación; c) no interfería en la actividad de la empresa al punto de obstaculizar una finalidad de utilidad nacional; d) aquella falta de previsión del funcionario nacional, o de la empresa que se sintió liberada del tributo y así afectó su capacidad económico financiera, no podían impedir las potestades impositivas del fisco local; e) máxime si no se había demostrado que su pretensión fuera contradictoria.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Posteriormente en la causa “YPF c. Banda de Río Salí” (E.D. 161:301), dictado por ocho votos —ya que no intervino el Dr. Nazareno— (fue suscripto sin reservas por los Doctores Belluscio, Bossert y López, en tanto se registran el voto particular y conjunto de Boggiano y Levene, así como la disidencia parcial conjunta de los doctores Moliné O’Connor y Petracchi, por una parte y el Dr. Fayt), se desestimó la demanda haciendo remisión a la disidencia del doctor Belluscio en la causa “SATECNA” (reseñada precedentemente), que así se transforma en la posición mayoritaria del Tribunal. El voto particular de los doctores Boggiano y Levene en el considerando 5º remitió a su propio voto (allí en conjunto con Fayt) en “La Plata Remolques” mencionado, en cuyo considerando 12 dijeron expresamente apartarse de la solución adoptada en “Aerolíneas”, remarcando que la omisión del funcionario nacional en computar la incidencia de ingresos brutos en el monto de la tarifa no podía derivarse en un cercenamiento de las atribuciones impositivas provinciales.

El doctor Fayt también hizo remisión a su disidencia en la referida causa “La Plata Remolques” también opuesta a la tesis del caso “Aerolíneas”.- Es decir, que en la causa “YPF c. Banda de Río Salí” seis votos se apartaron de la tesis “Aerolíneas” (Dres. Belluscio, Bossert, López, Boggiano, Levene y Fayt) mientras que dos (Dres. Moliné O’Connor y Petracchi) mantuvieron la doctrina mencionada precedentemente, pero consideraron no reunidos por falta de suficiente alegación y prueba, los extremos que hubiesen dado lugar a su aplicación.

En la causa “El Libertador S.A.I.C. c. Buenos Aires, Provincia de s/ Acción Declarativa”, (*Fallos*: 317: 2517) el 20 de diciembre de 1994, se desestimó la demanda y se reiteró el apartamiento de la tesis Aerolíneas. Suscriben el fallo sin reservas los doctores Belluscio, López y Bossert, el voto particular conjunto de Boggiano, Fayt y Levene se remite a “Satecna” y “La Plata Remolques” ya mencionados y la disidencia de Nazareno, Moliné O’Connor y Petracchi se remite a la solución del caso “Aerolíneas” ratificada en “Satecna” y en “La Plata Remolques”. Es decir, seis votos opuestos a la tesis de “Aerolíneas” y tres a favor. Pero en el caso “Cooperativa de Trabajo Transporte Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada c. Mendoza, Provincia de s/ Acción Declarativa”, decidida el 8 de septiembre de 1998 (*Fallos*, 321:2501), se declaró aplicable la doctrina expuesta por la disidencia de los doctores Nazareno, Moliné O’Connor y Petracchi en la causa “El Libertador c. Buenos Aires”, únicos que allí mantuvieron la tesis de “Aerolíneas”, en contra de la opinión de los otros seis jueces. El voto de López y Vázquez en lo pertinente reitera la doctrina del caso “Aerolíneas” (v. considerandos 7, 8 y 9).



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

La disidencia de Fayt y Boggiano remite a su voto coincidente en la causa “El Libertador”, es decir opuesta a “Aerolíneas”. Y los doctores Belluscio y Bossert remiten a lo decidido en “El Libertador”, es decir tesis opuesta a “Aerolíneas”.

De tal manera, con el mencionado fallo la tesis de “Aerolíneas” volvió a contar con mayoría de cinco votos (doctores Nazareno, Moliné O’Connor, Petracchi, López y Vázquez), contra cuatro (doctores Fayt, Boggiano, Belluscio y Bossert)”.

En definitiva, la doctrina de la Corte, con relación al tema, no logró alcanzar la estabilidad necesaria, razón que unida a las ya expuestas me inducen a desestimar el temperamento de la actora, toda vez que la imprevisión de la autoridad federal no puede afectar las potestades tributarias locales, sin alterar en punto a ello la propia autonomía de las jurisdicciones menores a la Nación.

A mayor abundamiento, si la Constitución Nacional reconoce las Provincias y a la Ciudad de Buenos Aires como autónomas (arts. 5, 124 y 129 de la C.A.) y les concede ciertas potestades tributarias, aceptar que la falta de diligencia de la organización federal cercene las atribuciones tributarias locales, se exhibe como atentatorio del concepto de autonomía. Va de suyo, si los recursos tributarios son los ingresos con los cuales la organización comunal desarrolla sus funciones propias, distorsionar sus competencias tributarias es afectar el desarrollo de sus cometidos públicos.

No obstante, corresponde aclarar que lo afirmado precedentemente no implica aplicar nociones del presente al pasado, habida cuenta que la solución no varía si tomamos en consideración la situación jurídica y fáctica existente en aquella oportunidad. En rigor, de aceptar el argumento de la accionante se avalaría que la *omisión* de la administración nacional, al no prever en el cuadro tarifario de la actora el IIB, culmine por soslayar lo dispuesto por la ley 22.016, y —de tal forma— afectar, en un extremo, la autarquía que tenía reconocida la MCBA por la ley 19.987 y sus potestades tributarias, medio este último para el cumplimiento de su finalidad institucional. Parecer que, por lo pronto, se presenta reñido con el principio de legalidad y con los alcances con los que la propia Corte Suprema interpretó el régimen municipal *in re* “Rivademar” (pronunciamiento del 21.03.89).

A mayor abundamiento, no puedo dejar de señalar que en la especie, de admitir el criterio de la actora se arribaría a una conclusión un tanto paradójal: el propio Estado Nacional —*lato sensu*— se exonera del tributo establecido, en el marco de sus atribuciones, por una organización autonómica por su propia *imprevisión* y *omisión*. Vale decir, las consecuencias dañosas de un proceder negligente (no pago del tributo) lo soporta



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

la Ciudad y no quien procedió al margen de su deber de obrar con diligencia y previsión. No puede perderse de vista que la actora es una sociedad del Estado y, por otra parte, que no está probada la afectación que la gabela reclamada pueda llegar a tener sobre el carácter de establecimiento de utilidad pública.

7.5. Conclusión preliminar: de lo hasta aquí expuesto, se infiere que la A.G.P. S.E. es sujeto imponible del I.I.B.

En razón de ello, el proceder de la accionada, en cuanto estimó que la actora es sujeto obligado al pago de I.I.B., no merece —según mi criterio— reproche alguno en cuanto a su juridicidad.

8. DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO: se agravia la accionada porque estima que la base imponible fue fijada sobre base presunta, cuando en rigor el acto determinativo —y su confirmatorio— expresan hacerlo sobre base cierta.

Corresponde recordar que el artículo 97 de la Ordenanza Fiscal para el año 1.988 —concordante con el artículo 127 del Código Fiscal del año 1.999 y posteriores— preceptúa que “[l]a determinación sobre base cierta corresponde cuando el contribuyente o responsable suministra la Dirección General de Rentas todos los elementos probatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles, salvo que dichos elementos fuesen fundadamente impugnados, o cuando esta Ordenanza o la Ordenanza Tarifaria establecen los hechos o circunstancias que la Dirección General de Rentas debe tener en cuenta a los fines de la determinación impositiva.” A su turno, el artículo 98 dispone que “[t]odas las registraciones contables deben estar respaldadas por los comprobantes correspondientes, y sólo de la fe que estos merecen, surge el valor probatorio de aquéllas” (en sentido concordante el artículo 128 del Código Fiscal del año 1.999).

Por otro lado, sobre la determinación de base presunta la Ordenanza Fiscal para el año 1.988 estableció que “[c]uando no se suministran los elementos que posibiliten la determinación sobre base cierta, la Dirección General de Rentas puede efectuar la determinación sobre base presunta, considerando las circunstancias que por su vinculación con el hecho imponible, permiten establecer su existencia y la base de la imposición ...” En igual sentido, el Código Fiscal para el año 1.999 dice que “[c]uando no se suministran los elementos sobre base cierta, la Dirección General de Rentas puede efectuar la determinación sobre base presunta, considerando los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible y las normas fiscales permitan inducir en el caso particular su existencia ...”.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En ese orden, mientras que en la determinación sobre base cierta se compulsan los documentos y demás datos que proporciona el contribuyente, en la determinación sobre base presunta, por su parte, atento la carencia de elementos objetivos para cuantificar el monto del tributo, se aprehenden presunciones fijadas en la propia ley que sirven de base a tales fines.

Reseñado este aspecto del pleito, entiendo que —en autos— el planteo de la actora no puede ser admitido, ello así por cuanto:

(a) Liminarmente, es menester señalar que el experto designado en la causa puntualizó que “... *habiendo sido compulsados los libros Subsidiario General, Subinventario y Balances, e inventario y Balances, descriptos en la contestación al punto 1 del mismo cuestionario, se aclara que no surge de dichos libros que el porcentaje del total de ingresos del 22 % del total de ingresos registrados haya sido atribuido al Puerto de Dock Sud durante el período sujeto a reclamo*” (v. fs. 339, párrafo 3º; el subrayado me corresponde).

Por tanto, los libros contables de la actora no son aptos para discriminar los ingresos correspondientes al Puerto de la Ciudad de Buenos Aires y los del Puerto de Dock Sud.

(b) Sin embargo, el propio Subgerente de la Administración de Puertos —Sr. Enzo Marcucci— en el acta de constatación adjunta a fs. 45 de las actuaciones administrativas —de fecha 14 de abril de 1.999— expuso que “... *en cuanto a la discriminación mensual de los ingresos correspondientes a Dock Sud, se manifiesta con carácter de declaración jurada que, dado que no puede efectuar dicha segregación al no discriminarse por sector las registraciones, se estima que el porcentaje de ingresos correspondientes a ese Puerto es aproximadamente del 22 %, hasta octubre del 93. A partir de ese momento se contabilizan solamente los ingresos del Puerto de Bs. As. ...*”

(c) Ambos extremos, se exhiben —a mi juicio— esenciales para decidir la suerte del agravio por su improcedencia.

En efecto, si los ingresos de ambos puertos se registraban conjuntamente, y ello imposibilita —como es de toda obviedad— efectuar su discriminación a partir de la compulsión de los libros, la propia afirmación del contribuyente, teniendo en cuenta las peculiaridades del caso, es un elemento de juicio idóneo a los fines de establecer el monto de la gabela. Sostener otro parecer, parecería llevar a la imposibilidad de su determinación.

Por lo demás, el argumento de la AGP SE en sentido de que no se han tenido en cuenta estacionalidades, naturaleza de la actividad, fluctuaciones, etc. tampoco hace mérito, desde que el acto determinativo se asienta en sus aseveraciones, y aceptar otro temperamento importaría tanto como restar eficacia, sin elemento de juicio alguno, a su



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

propia conducta, al margen de la pacífica doctrina sentada por el Alto Tribunal al respecto (*Fallos*: 255: 216, 310: 1623, entre muchos otros).

(e) En definitiva, el cálculo de la base imponible obedeció a las propias declaraciones formuladas por la actora en sede administrativa (conf. fs. 45 de dichas actuaciones) y a sus libros contables en lo que era pertinente (conf. fs. 60 vta., último párrafo del expediente administrativo), tales extremos —cabe señalar— no fueron rebatidos por ningún medio probatorio idóneo.

9. COMPENSACIÓN Y REMISIÓN DE LA DEUDA: la AGP, en subsidio, considera que la deuda reclamada se encuentra extinta en virtud de la “compensación y remisión” prevista por el artículo 6 del decreto PEN N° 2394/92 (mod. por decreto N° 1836/94).

El artículo 11 del decreto 1836/94, sustitutivo del texto del artículo 6 del decreto 2394/92, preceptúa que “*[l]os créditos y las deudas, cualquiera fuere su causa o naturaleza, que un ente perteneciente al Estado Nacional, declarado o que se declare en proceso de liquidación, mantenga con cualquier otro organismo o empresa que pertenezcan exclusivamente al Estado Nacional, con la sola excepción de los Bancos Oficiales, quedarán remitidos de pleno derecho.*”

"Aquellos entes declarados en estado de liquidación que no pertenezcan exclusivamente al Estado Nacional y mantengan créditos y/o deudas con organismos pertenecientes exclusivamente al Estado Nacional, con excepción de los Bancos Oficiales, deberán sustituir al acreedor y/o deudor por la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, debiendo comunicar a esa Secretaría las operaciones a fin de que se proceda al registro y asunción de las respectivas obligaciones ante el acreedor y/o deudor que corresponda."

En primer término, entiendo que no puede mediar compensación ni remisión por una deuda que no se encontraba determinada para dicha oportunidad, aspecto este que es por sí suficiente para desestimar el planteo.

En la especie, la Ciudad de Buenos Aires es la sucesora de los derechos y obligaciones de la anterior MCBA (art. 7 de la Constitución local), evidentemente si la deuda aquí exigida no fue compensada en ese momento, por la sencilla razón que no se encontraba determinada, entonces el Gobierno local se encuentra legitimado para ejercer tales derechos, no siendo en la actualidad uno de los sujetos comprendidos en el ámbito subjetivo de la norma invocada, todo lo cual funda el rechazo del parecer de la actora.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

10. INTERESES: el art. 50 de Código Fiscal (año 1999) dispone, en lo que nos incumbe, que “[l]a falta total o parcial de pago de las deudas por impuestos [...] y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto hace surgir sin necesidad de interpelación alguna la obligación de abonar juntamente con aquéllos un interés mensual que será fijado por la Secretaría de Hacienda y Finanzas ...”

En ese contexto, el interés resarcitorio no requiere la previa interpelación (conf. *mutatis mutandi* CNAp. en lo C.A. Fed., Sala V, *in re* “Felmar S.H. De Martínez Enrique G. y Felipe c/ D.G.I.”, de fecha 14.08.95) y su finalidad consiste en mantener indemne las sumas adeudadas a la administración tributaria (*Fallos*, 187: 306). Por tanto, no es necesaria —por regla— la previa interpelación en los términos del art. 509 del CC.

Por lo demás, más allá de las manifestaciones de la actora, es dable señalar que, en principio, “... la falta de culpa en la mora del pago de tributos, o bien la invocación del error excusable, no resultan idóneos para cuestionar la procedencia del interés reclamado por la Ciudad de Buenos Aires en la determinación de oficio, ya que no se trata de una sanción sino de un resarcimiento por la indisponibilidad oportuna del monto del tributo, y procede ante la sola falta de pago en el plazo establecido al efecto” (conf. CCAyT de la CABA, S. I, *in re* “Central Costanera S.A.”, de fecha 30.09.03, entre otros).

11. MULTA: la crítica de la actora en este aspecto consiste en sostener que se aplica una norma no vigente para la época en que se consumaron los hechos, y tampoco se tuvo en cuenta que el Código Fiscal para el año 2.000 preveía el error excusable como causal para eximir a su parte de la sanción.

Entiende, en particular, que el Memorandum de la SIGEP n° 3896/88 (v. fs. 89/97), en el cual se establecía que su parte no era contribuyente del IIB al ser vinculante —según dice— la llevó a un error de carácter excusable.

11.1. Previamente, cabe señalar que toda la actividad sancionatoria del Estado (tanto penal como infraccional) está sujeta —como estándar mínimo— al debido proceso adjetivo cuanto el sustantivo, como garantía de legalidad y razonabilidad.

La naturaleza represiva de las infracciones tributarias —formales o sustanciales— próximas, en sustancia, al derecho penal, hacen exigible para su procedencia la culpabilidad del contribuyente (*Fallos*: 183:216, 271:297, 292:195, 303:1548, 312:149, conf. LILIAN GURFINKEL DE WENDY y EDUARDO ÁNGEL RUSSO,



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771, Buenos Aires, Depalma, 3° ed., v. CNAp. CA Fed., sala III, *in re* “Bilicich, Juan M.”, de fecha 25.09.80, sala IV, *in re* “Giocattoli S.A.” del 04.04.95).

Examinando de un modo más detenido las relaciones jurídicas tributarias en su aspecto punitivo, corresponde distinguir entre las “sanciones civiles” previstas en el ordenamiento fiscal (vgr. intereses punitivos, art. 51 C.F. —t.o. 1.999—, v. *mutatis mutandi Fallos*, 187: 306) y las “represivas” como supuesto, a mi entender, de prevención especial y general. (v. *mutatis mutandi* CSJN, *in re* “García Ignacio c. DGI”, *Fallos*, 192: 154, “Bigio, Alberto c. DGA”, de fecha 30.09.69, “Frydman”, del 24.03.77, entre otros y de esta Sala v. mi voto —*mutatis mutandi*— *in re* “Compañía de Radiocomunicaciones Móviles”, expte. RDC 850, de fecha 12.09.06).

Por tanto, en punto a las sanciones de carácter represivo se aplican, en principio y por vía analógica, reglas propias del derecho penal.

Así las cosas, se ha dicho que en las sanciones de naturaleza punitiva “no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el contribuyente, pues es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo. En efecto, a las infracciones y sanciones tributarias les son aplicables las disposiciones del Código Penal, salvo norma expresa o implícita en contrario” (v. CNAp. en lo CA Fed., sala III, *in re* “Rodríguez Josefa”, de fecha 22.10.96).

11.2. En definitiva, siendo aplicables los principios del derecho penal a la especie, entiendo que debe aplicarse la norma penal más benigna, esto es dilucidar si medió “error excusable”, de conformidad con lo establecido en el art. 77 del CF (para el año 2.000), que exculpe a la actora del tipo infraccional imputado.

Con relación al “error excusable” se dijo que “[q]uien 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” (CSJN, *in re* “Consultatio S.A.”, de fecha 22.03.05, del dictamen del procurador general que el doctor Zaffaroni hace suyo en su voto en disidencia parcial; igual criterio en autos “Morixe Hnos.”, del 20.08.96, voto de los Dres. Nazareno, Fayt y Vázquez).

En otro orden, se ha dicho que “[l]a aplicación de diversos regímenes normativos de difícil interpretación e instrumentación pudo provocar un error excusable eximente de la sanción de multa impuesta. Ello se ve comprobado por la actitud del Fisco, que no tuvo en cuenta oportunamente el acogimiento al régimen de presentación



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

espontánea efectuado por la actora y que indudablemente hubiera modificado la situación impositiva de la empresa” (CNAp. en lo C.A. Fed., S. IV, *in re* “Cime S.R.L.”, de fecha 09.03.98).

En rigor, el error en tanto sea decisivo y esencial, exculpa la antijuridicidad de la conducta tipificada. Tales extremos, deben ser ponderados — naturalmente— de acuerdo a las circunstancias fácticas que rodearon el accionar de las partes, y en especial del infractor, de manera de determinar si, razonablemente, podía considerar que su proceder encontraba sustento jurídico (conf. CNAp. en lo C.A. Fed., S. II, *in re* “Longvie Paraná S.A.”, de fecha 04.05.93).

11.3. Sentado ello, entiendo que si bien no puede otorgarse al dictamen de la SIGEP el alcance que pretende la actora, lo cierto es que se han configurado en el *sub lite* circunstancias que permiten sostener que —razonablemente— la omisión en la integración de la gabela se debió a la existencia de jurisprudencia vacilante del Alto Tribunal que juntamente con la compleja relación institucional existente en ese momento, pudo inducir al contribuyente al equívoco con relación a los alcances de su obligación tributaria (conf. criterio sostenido por esta Sala *in re* “Círculo de Inversores SA de Ahorro para fines determinados”, expte. RDCS — 11, sentencia de fecha 12.07.01).

Como se expuso *supra*, la falta de certeza sobre los alcances de la doctrina judicial sentada por la Corte Suprema de Justicia la Nación con relación a la falta de previsión en el costo de la tarifa de la incidencia del tributo exigido y la complejidad interpretativa de las cuestiones dilucidadas, se exhiben como causales de entidad suficiente que pudo haber llevado, de modo cierto, a la actora a errar en sus consideraciones sobre su carácter de sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos (conf. apreciaciones efectuadas en el considerando 7.3. de este pronunciamiento).

Por lo demás, las particularidades en las cuales discurre el pleito, signada por la ausencia de doctrina judicial consolidada, torna prudente admitir, en este aspecto, el planteo de la actora y dejar sin efecto la sanción impuesta.

Por todo lo expuesto, propongo al acuerdo rechazar la demanda interpuesta por la actora, a excepción de la sanción por evasión impuesta la que, por los fundamentos expuestos, se deja sin efecto. Las costas, en atención al modo en que se decide, se imponen en un 70 % a cargo de la actora y un 30 % al GCBA (art. 65 del CCAyT). Así voto.

El Dr. Eduardo Ángel Russo, por los fundamentos expuestos, adhiere a la solución propiciada por la Dra. Nélide Mabel Daniele.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El Dr. Esteban Centanaro dijo que:

Si bien coincido con la solución propuesta en el meritorio y estudiado voto de la colega preopinante, considero necesario dejar a salvo que ello no se extiende a dos concretas apreciaciones allí vertidas; a saber: el criterio expresado con relación a la denominada “teoría de la subsanación” (ver cons. 6º) y, en segundo término, las consideraciones atinentes a la necesidad de que los distintos tribunales conformen sus decisiones a las de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cons. 3º, apartado 3º).

Sin embargo, toda vez que la discrepancia del suscripto sobre el particular no altera los argumentos que, en rigor, sustentan la decisión, adhiero a la lúcidamente propiciada por la Dra. Daniele. En tal sentido dejo expresado mi voto.

Por todo lo expuesto, el Tribunal resuelve rechazar la demanda interpuesta por la actora, a excepción de la sanción por evasión impuesta la que, por los fundamentos expuestos, se deja sin efecto. Las costas, en atención al modo en que se decide, se imponen en un 70 % a cargo de la actora y un 30 % al GCBA (art. 65 del CCyT).

Regístrese en el libro de “recursos directos”, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.