

Expte. n° 5374/07, “Administración General de Puertos c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido” y sus acumulados expte. n° 5372/07 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Administración General de Puertos c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)’” y expte. n° 5250/07 “GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en: ‘Administración General de Puertos S.A. c/ GCBA s/ recurso de apelación judicial c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)’”, sentencia de fecha 20/2/2008.

Voces: Recurso de queja. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Determinación sobre base cierta. Evasión fiscal. Inclusión de la multa dentro del concepto de “valor disputado en último término”. Naturaleza penal de la multa. Presentación extemporánea del recurso de inconstitucionalidad. Cómputo del plazo. Cuestión procesal. Principio procesal de eventualidad. Recurso ordinario de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia. Hecho nuevo. Competencia del fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad de Buenos Aires. Prescripción de la obligación tributaria. Plazo decenal. Aplicación de las normas del Código Civil. Autonomía de la Ciudad de Buenos Aires. Establecimiento de utilidad nacional. Servicio público financiado con tasas, tarifas y precios públicos. Actividad portuaria no lucrativa excluida de hecho imponible. Inexistencia de deuda. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Realización de una actividad habitual a título oneroso. Existencia de contraprestaciones por los servicios prestados. Onerosidad. Naturaleza de los ingresos recibidos por la Administración General de Puertos. Tasas. Principio de reserva de ley en materia tributaria. Precios públicos que integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Potestad tributaria de la Ciudad de Buenos Aires en los establecimientos de utilidad nacional. Incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las tarifas portuarias. Falta de previsión del Estado Nacional. Perjuicio al fisco local.

Expte. n° 5374/07 “Administración General de Puertos c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido” y sus acumulados expte. n° 5372/07 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Administración General de Puertos c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)’” y expte. n° 5250/07 “GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en: ‘Administración General de

Puertos S.A. c/ GCBA s/ recurso de apelación judicial c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)”

Buenos Aires, 20 de febrero de 2008

Visto: el expediente indicado en el epígrafe,

resulta:

1. La Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires dictó con fecha 28/12/1999 la resolución 4474-DGR-99 (fs. 17/20), que:

- a) determinó de oficio sobre base cierta el importe adeudado por la Administración General de Puertos (en adelante, la AGP) en concepto de ISIB correspondiente a los períodos fiscales 1988 —12° ant.mens.— y 1989 —1° a 12° ant.mens.—, que totaliza un monto de \$ 996.414,78, más sus correspondientes intereses;
- b) le impuso a la contribuyente una multa por evasión fiscal de \$ 996.414,78, equivalente al 100% del impuesto evadido.

La AGP interpuso el correspondiente recurso de reconsideración contra dicho acto administrativo (fs. 21/23), que fue desestimado mediante la resolución 3668-DGR-2000, dictada el 04/08/2000 por la Dirección General de Rentas (fs. 24/25).

2. La AGP interpuso el recurso judicial de apelación contra la resolución 3668-DGR-2000 (fs. 28), que fue declarado procedente por la Sala II de la CCAyT mediante sentencia dictada con fecha 13/02/2001 (fs. 77/78).

El recurrente presentó la pertinente expresión de agravios (fs. 117/134), que fue contestada por el GCBA (fs. 150/184).

3. La Cámara decidió resolver como cuestión previa el planteo de prescripción deducido por la AGP (ver actuaciones de fs. 135 ap.III, 147/148 y 185/187), lo que hizo mediante sentencia dictada el 20/06/2001, en la que rechazó la mencionada defensa (fs. 199/205).

La AGP dedujo el recurso ordinario de apelación contra esa decisión (fs. 213/214), que fue desestimado por la Cámara (fs. 215), lo que motivó la interposición de la subsiguiente queja (fs. 249/254).

Dicho recurso de queja fue admitido por el Tribunal Superior de Justicia, quien revocó el auto de Cámara que rechazó el recurso ordinario de apelación y ordenó tenerlo presente en orden al agravio referido a la prescripción y diferir su examen para el momento procesal pertinente, una vez dictada la sentencia definitiva y en tanto subsistan y se mantengan los agravios del recurrente (fs. 267/269).

4. A fs. 287 se abrió la causa a prueba, y se produjo la pericia contable obrante a fs. 314/324, que motivó el pedido de explicaciones de la AGP (a fs. 326) y la impugnación y pedido de explicaciones del GCBA (a fs. 332/335), lo que fue oportunamente contestado por el perito (a fs. 339 y 343/346, respectivamente).

A fs. 412 se pusieron los autos para alegar, ejerciendo dicha facultad la AGP a fs. 432/436, y el GCBA a fs. 437/457.

5. La Cámara dictó sentencia definitiva con fecha 30/11/2006, en la que resolvió rechazar la demanda a excepción de la sanción por evasión impuesta, la que fue dejada sin efecto, e impuso las costas en un 70% a cargo de la actora y un 30% a cargo de la demandada (fs. 459/474).

Esta resolución fue impugnada mediante tres recursos:

a) El GCBA interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 478/479), que fue rechazado por considerar que no debe incluirse a la multa en el concepto de “valor disputado” a los efectos de admitir formalmente dicho recurso (fs. 483), lo que motivó la deducción de la subsiguiente queja contra la denegatoria (fs. 565/581).

b) El GCBA dedujo recurso de inconstitucionalidad (fs. 486/503), que fue declarado extemporáneo (fs. 504), decisión que fue cuestionada mediante correspondiente queja (fs. 745/757).

c) La AGP interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 482), que fue concedido (fs. 483) y fundado en la pertinente expresión de agravios (fs. 515/519), oportunamente contestada por el GCBA (fs. 522/541).

6. El Fiscal General Adjunto dictaminó a fs. 644/645 y 766/768, y consideró:

a) La queja deducida por el GCBA contra la denegatoria del recurso ordinario de apelación debe ser rechazada ya que, conforme lo sostuvo la Cámara en la resolución cuestionada, no corresponde computar a la multa aplicada dentro del importe mínimo apelable, y de este modo el valor disputado en último término no supera los \$700.000 requeridos por el art. 26 inc. 6 de la ley 7.

b) La queja interpuesta por el GCBA contra la denegatoria del recurso de inconstitucionalidad debe ser rechazada, ya que el citado recurso de inconstitucionalidad se dedujo extemporáneamente.

c) El recurso ordinario de apelación interpuesto por AGP es formalmente admisible, ya que cumple con los requisitos exigidos por el art. 26 inc. 6 de la ley 7.

Fundamentos:

La jueza Ana María Conde dijo:

I. Recurso de queja interpuesto por el GCBA contra la denegatoria del recurso ordinario de apelación.

En cuanto a la presente queja, resultan aplicables los argumentos expuestos al emitir mi voto en las causas “*Ingeniería Gastronómica S.A. c/ Dirección General de Rentas*” (expte. n° 3226/04), sentencia del 17/03/2005, y “*GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en ‘GCBA c/ Administración General de Puertos S.A. s/ ejecución fiscal’*” y su acumulado expte. n° 4972/06 “*GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en ‘GCBA c/ Administración General de Puertos S.A. s/ ejecución fiscal-otros’*” (expte.nro. 4909/06), resolución del 13 de junio de 2007, doctrina coincidente con lo dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “*Establecimiento Modelo Terrabusi*”, del 27/09/2001 (Fallos 324:3083); “*San Martín*”, del 21/08/2003; “*Club Atlético Vélez Sarsfield*”, del 08/09/2003 (La Ley 09/01/2004, pág. 3); y “*Hotel Presidente*”, del 23/03/2004 (La Ley 31/05/2004, pág. 6).

En dichos precedentes sostuve que el recurso ordinario de apelación, regulado por el art. 26 de la ley 7, ha sido consagrado con la finalidad de que este Tribunal revise con amplitud aquellas sentencias que pudieran comprometer el patrimonio del Estado de la Ciudad de Buenos Aires.

Por lo tanto, la multa no está comprendida dentro del concepto de “*valor disputado*” a los efectos de admitir formalmente el recurso ordinario de apelación ante este Tribunal, ya que en esos casos no se encuentra comprometido de manera alguna el patrimonio de la Ciudad de Buenos Aires, lo cual priva al citado recurso de todo fundamento teleológico.

Para arribar a esa conclusión, afirmé que las multas tienen un carácter eminentemente represivo, no resarcitorio, por lo que la imposición de una multa fiscal nunca puede tener por finalidad recomponer el patrimonio estatal agredido. Dicho objetivo se logrará con el pago por parte del contribuyente infractor del capital adeudado más los intereses resarcitorios y/o punitivos contemplados en las normas fiscales.

Por estos fundamentos, y concordantemente con lo expresado por la Cámara al rechazar el recurso de apelación ordinaria, propongo que se rechace la queja articulada.

II. Recurso de queja interpuesto por el GCBA contra la denegatoria del recurso de inconstitucionalidad.

El recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el GCBA ha sido declarado extemporáneo por la Cámara (ver fs. 504 vta., ap. 3), por haber transcurrido con exceso el plazo de diez días previsto en el art. 28 de la ley 402, contado desde la *notificación de la sentencia*.

El recurrente discrepa con dicha resolución, a la cual califica de arbitraria, por considerar que el mencionado plazo de diez días para interponer el recurso de inconstitucionalidad, debía contarse a partir de la *notificación del rechazo del recurso ordinario de apelación*, ya que nunca pudo prever el resultado negativo de su recurso ordinario de apelación, motivo por el cual nada justificaba la interposición del recurso de inconstitucionalidad (fs. 751 vta.). Además, sostiene que “... *si el a quem no comparte los argumentos dados por mi representada en relación a la temporaneidad de la presentación, debió mínimamente decir cuáles eran los motivos por los cuales dichos argumentos no podían ser acogidos. Pero el a quem nada dice ...*” (fs. 752 vta.).

En primer lugar, cabe afirmar que, como principio general, las cuestiones procesales —como lo es el cómputo del plazo para interponer un recurso— no pueden ser objeto del recurso de inconstitucionalidad, salvo supuestos de clara arbitrariedad o manifiesto error. Así lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación ante situaciones análogas a la presente, al afirmar que aquel pronunciamiento que deniegue el recurso extraordinario federal por haberse interpuesto fuera de plazo, no es revisable por el Tribunal cuando interviene a raíz de la queja respectiva, salvo en el caso de que aquél adolezca de manifiesto error legal o de cómputo del plazo (Fallos 240:422; 242:521; 247:114 y 544; 249:292; 251:524; 254:113; 258:36; 261:409; 290:381; 292:479; 293:225 y 463; 296:428; 298:432; 304:1179; 307:2029; 308:1679; todos ellos citados en Palacio, Lino Enrique, “El recurso extraordinario federal. Teoría y técnica”, pág. 290, nota a pie de página n° 23, Ed. Abeledo-Perrot, Bs.As., 1992).

Pero ello no ocurre en el presente caso. En efecto, el art. 28 de la ley 402 dice que el recurso de inconstitucionalidad “... *se interpone (...) ante el tribunal que ha dictado la resolución que lo motiva y dentro del plazo de diez (10) días contados a partir de su notificación.*” Allí está claramente fijado el momento a partir del cual debe comenzar a computarse el plazo de interposición del recurso: la notificación que la resolución que se cuestiona.

Por lo tanto, y aún cuando se encontrara pendiente de resolución un recurso ordinario de apelación interpuesto por la misma parte, el recurrente debió haber interpuesto subsidiariamente el recurso de inconstitucionalidad, para evitar el vencimiento inexorable del plazo, que reviste carácter perentorio. Y ello en virtud del **principio procesal de eventualidad**, que impone la proposición *simultánea* —y no sucesiva— de defensas, pruebas y recursos que se pudieren oponer subsidiariamente, de manera que en caso de que una de ellas sea rechazada, la parte pueda obtener un pronunciamiento favorable respecto de la otra u otras (Arazi, Roland, “Derecho Procesal Civil y Comercial. Parte general y especial”, pág. 149, Ed. Astrea, Bs.As., 1995).

En virtud de lo expuesto, la queja deducida por el GCBA debe ser rechazada.

III. Recurso ordinario de apelación interpuesto por la AGP contra la sentencia definitiva de Cámara.

Habida cuenta que son varios los agravios deducidos por la AGP, serán analizados por separado.

III.1. Incompetencia - Hecho nuevo.

La recurrente invoca como hechos nuevos a tres sentencias dictadas en el marco de procesos judiciales entablados entre el GCBA y la AGP, una por la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, otra en la Sala II del mismo fuero, y la última por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sostiene que dichas resoluciones declararon incompetente al fuero contencioso administrativo local para tramitar pretensiones tributarias, y por tratarse de sentencias recaídas con fecha posterior al inicio de los presentes autos, para evitar sentencias contradictorias solicita se disponga la remisión de estos autos al fuero en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 516 y vta.).

En primer lugar, cabe señalar que el hecho nuevo no sólo debe tener relación con la cuestión que se ventila, sino que además debe encuadrarse en los términos de la causa y objeto de la pretensión deducida en el proceso (Palacio, Lino Enrique, "Manual de Derecho Procesal Civil", 17ª ed.act., pág. 410, Ed. LexisNexis, Bs.As., 2003). Las sentencias recaídas en otras causas, en las que se ventilan cuestiones distintas y que no han sido acumuladas a la presente, ninguna incidencia procesal pueden tener en ésta. Postular lo contrario significaría expandir el alcance de una resolución dictada en una causa a otro diferente, que se encuentra en un estado procesal distinto y ante otros jueces, lo que resulta improponible.

Ahora bien, si se considera al presente un planteo de incompetencia, resulta claramente extemporáneo, una tardía reflexión, y además implica ponerse en contradicción con sus propios actos anteriores.

En efecto, si la AGP consideraba que era el fuero Contencioso Administrativo Federal el que debía tramitar su pretensión de revocación de los actos administrativos dictados por la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, debió haber iniciado la presente acción judicial allí, y no en la Justicia local. Pero decidió presentar el recurso de apelación judicial previsto en los arts. 113 y 115 del Código Fiscal año 2000 (fs. 28), a tramitar en el fuero Contencioso Administrativo de la Ciudad, y en la fundamentación de dicho recurso no hizo absolutamente ninguna mención sobre la presunta incompetencia de la Justicia local (fs. 117/134).

Por lo tanto, es aplicable la doctrina permanente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según la cual el voluntario sometimiento, sin reserva expresa, a un régimen jurídico, a una decisión judicial o a una determinada jurisdicción, comporta un inequívoco acatamiento que fija la

improcedencia de impugnación posterior con base constitucional (Fallos: 316:1802, 1804, considerando 7° y sus citas, entre otros).

En virtud de lo expuesto, considero que debe rechazarse la pretendida declaración de incompetencia.

III.2. Excepción de prescripción.

Este Tribunal ha resuelto, en la resolución de fs. 267/269, diferir para este momento procesal el examen de la admisibilidad de la defensa de prescripción opuesta por la AGP, siempre que subsistan y se mantengan los agravios, lo cual ha ocurrido en el presente caso, ya que la recurrente volvió a insistir con dicha defensa en el escrito de fs. 515/519.

Pues bien, la recurrente sostiene la Cámara ha guardado silencio respecto del tratamiento de la defensa de prescripción, e insiste con proponer la aplicación al presente caso del plazo de prescripción quinquenal previsto en el art. 4027 inc. 3° Cód.Civ. por sobre el plazo decenal contemplado en el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, con fundamento en el principio de supremacía y jerarquía normativa derivado del art. 31 CN, y en el art. 75 inc. 12 CN (ver fs. 515 vta.).

a) En primer lugar, y como acertadamente sostiene el GCBA a fs. 528/530 ap. VII-1, resulta claramente erróneo que la AGP alegue omisión en el tratamiento de la defensa de prescripción, ya que la Cámara expresamente se expidió sobre dicho planteo en la resolución de fs. 199/205, dictada con fecha 20/06/2001.

b) En segundo lugar, en cuanto al plazo de prescripción aplicable, este Tribunal se ha expedido sobre un planteo similar en "*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGC (Res. n° 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114 Cod. Fisc.)*", expte. n° 2192/03, resolución del 17/11/2003, y ha mantenido la misma doctrina en "*YPF S.A. c/ DGR (Res. n° 480-DGR-2000) s/ recurso apelación judicial c/ decisiones DGR (art. 114 Código Fiscal) s/ recurso de apelación ordinario concedido*", expte. n° 2594/03, resolución del 11/05/2004. Es por ello que los principales lineamientos fijados en ambas resoluciones serán reproducidos a continuación.

Se desprende del régimen autónomo consagrado en el art. 129 CN, y de las potestades legislativas en materia fiscal y tributaria reconocidas a la Legislatura porteña en los arts. 80 inc. 2° y 81 inc. 9 CCABA, que la Ciudad de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como las provincias junto a las que integra el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación previsto en el artículo 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional.

Aún cuando se intentara adoptar una postura restrictiva de la autonomía, ella no encontraría —en este punto— sustento ni en la ley 24.588, que en su art. 8 reconoce expresamente el ejercicio por los órganos del gobierno local de las facultades tributarias a las que alude, ni en la propia tradición histórica, ya que anteriormente a la reforma constitucional de 1994 el Congreso Nacional, en uso de sus antiguas facultades como legislador local, había regulado la prescripción de las acciones y poderes de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de los impuestos y demás contribuciones integrantes de su sistema rentístico, mediante la ley 19.498.

Y dentro del ejercicio de las potestades tributarias autónomas es lógico que la normativa local pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad, entre otros factores.

c) La prescripción liberatoria extingue la acción del acreedor —a diferencia de la caducidad, que extingue el derecho— en virtud de su inactividad por el lapso fijado en la ley. Aparece, así como una excepción para repeler una acción por el solo hecho que el que la entabla ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere (conf. art. 3949 del Código Civil); su fundamento se encuentra en la seguridad jurídica que se deriva del hecho de que el deudor de una obligación no esté expuesto, *sine die*, a la acción del acreedor sobre su patrimonio.

No es un hecho menor que la defensa de prescripción deba ser expresamente planteada por el deudor y que, de no ser planteada, en una demanda iniciada una vez transcurrido su plazo, podrían concluir en un pronunciamiento condenatorio del deudor, porque no puede ser declarada de oficio; ello nos da una pauta de su estrecha vinculación con el ámbito legal adjetivo, que en su operatividad local no es resorte de las autoridades federales.

La regulación de la prescripción liberatoria por el Código Civil está, entonces, destinada a proyectarse sobre aspectos relativos a los efectos adjetivos de las relaciones sustantivas que ese cuerpo normativo contempla. Si tenemos en cuenta que las provincias no han delegado en el Gobierno Federal el dictado de los códigos de procedimientos, parece razonable pensar que el legislador federal, al dictar las normas que constituyen la legislación común de la República, ha querido asegurarse —con criterio debatible desde el punto de vista constitucional— cierta homogeneidad en algún aspecto atinente a tal regulación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido, así, que “...la facultad del Congreso Nacional para dictar tales códigos comprende las de establecer las formalidades necesarias para hacer efectivos los derechos que reglamenta...” (Fallos, 320:1345, considerando 7°).

Toda vez que esa regulación constituye un avance sobre las facultades inherentes a los estados que integran el sistema federal, debe considerársela limitada a las relaciones jurídicas establecidas con base en los cuerpos normativos mencionados en el artículo 75, inc. 12 de la Constitución Nacional, aún cuando se parta de una relación jurídica de derecho público —v.gr. cuando se demanda un estado provincial por daños y perjuicios derivados de una relación de derecho público—. Pero es claro que no puede admitirse su aplicación en materias cuya regulación no ha sido delegada en el gobierno federal, como es la tributaria local.

Es importante destacar que, cuando en la norma constitucional citada se establece que es atribución del Congreso Nacional la de “*Dictar los códigos civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados...*”, se agrega “**...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...**” —el destacado está ausente en el original—; expresión que no deja lugar a dudas respecto de los alcances de las disposiciones contenidas en la legislación común y que permite afirmar que, desde el punto de vista del diseño constitucional argentino, la jurisdicción tributaria local no se encuentra regulada por las disposiciones de los cuerpos normativos enunciados en el precepto citado.

Nada obsta a que la legislación común civil sea aplicada analógicamente en materia administrativa o tributaria, en defecto de una regulación específica; pues ello constituye una lógica práctica jurídica destinada a dar solución a cuestiones, problemas o casos que no se hallan regulados por un precepto concreto. Así, ante un supuesto de vacío legislativo —que no se verifica en el caso— podrían aplicarse *supletoriamente* los plazos de prescripción contemplados en el Código Civil, que regulan las relaciones entre acreedores y deudores *en el ámbito del derecho privado*, y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquél obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio (SC Buenos Aires, 18 de julio de 2001, “Sánchez, Adrián M. s/ conc. prev. s/ inc. de rev. por: Provincia de Buenos Aires”, publicado en La Ley 2002-A, pág. 437 y ss.); pero cualquier traslación e interpretación debe efectuarse con criterios analógicos, teniendo en consideración la naturaleza de los intereses involucrados; pues es claro que la percepción de tributos por el Estado es indispensable para la existencia del gobierno. No son pocas las oportunidades en las que la legislación tiene en especial consideración la naturaleza de las actividades del acreedor para conferirle facultades de las que no gozan otros créditos.

Una interpretación contraria, como la que postula el recurrente, implicaría limitar notoriamente al poder tributario local, que no podría ser ejercido con plenitud, si las provincias y la Ciudad de Buenos Aires debieran abstenerse de regular un aspecto trascendental cual es la prescripción de las acciones fiscales.

d) Los plazos de prescripción no se vinculan, necesariamente, con los efectos de la *propia desidia* de los gobiernos locales en el ejercicio de las acciones —conf. considerando 7° del voto de la mayoría de la Corte Suprema de Justicia en la causa “*Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*”, del 30 de septiembre de 2003—. Siguiendo ese criterio, debemos entender que cuando el legislador federal fija un plazo de prescripción lo hace evaluando la propia desidia del Estado Nacional y debemos, entonces, preguntarnos ¿por qué quien elabora leyes en el ámbito nacional puede realizar tal juicio de valor y no pueden hacerlo los representantes del pueblo de una provincia o de esta Ciudad? Antes bien, debemos entender que organizaciones complejas como las gubernamentales atienden a procesos de toma de decisión y a necesidades operativas y de organización que, naturalmente, presentan un volumen y grado de dificultad de gestión que difiere notoriamente de un lugar del país a otro y de las relaciones entre los particulares; aspectos éstos que pueden ser valorados adecuadamente por los legisladores locales; quienes —con relación a aquellas materias no comprendidas en la delegación constitucional en el gobierno federal, v. gr. materia administrativa y tributaria— pueden establecer plazos de prescripción que se sujeten a pautas objetivas de razonabilidad, que no sean arbitrarios y que no constituyan una vía indirecta de afectación de los derechos de los habitantes; supuestos que no se verifican en la especie.

En “*Filcrosa*”, una causa en la que se había rechazado la defensa de prescripción opuesta por la sindicatura de la fallida con relación al crédito por tasas municipales verificado por la comuna de Avellaneda, invocando diversos precedentes, la mayoría del Máximo Tribunal consideró que las provincias carecen de facultades para establecer normas que se aparten de lo regulado en el Código Civil, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local. Tal criterio mayoritario discrepa con lo sostenido más arriba respecto de la naturaleza del instituto de la prescripción liberatoria y de sus proyecciones en ámbitos rituales no delegados por las Provincias en el Estado Federal. Por otra parte, de su lectura se desprende que el voto mayoritario ha soslayado tal aspecto relevante de la cuestión.

En ese mismo fallo, el voto minoritario de los Jueces Petracchi y Maqueda determinó que “...cabe asimismo advertir que la ley nacional aplicable en materia de tasas fija en diez años el plazo de prescripción para esa clase de obligaciones (ver disidencia de los jueces Petracchi y Barra en Fallos: 313:1366). Cuando la legislación nacional modifica el plazo común fijado en el Código Civil, modificándolo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción igual para la extinción de las obligaciones de la misma índole” [conf. considerando 14°]. Si los plazos de prescripción previstos en el Código Civil rigen para todos los sujetos de derecho, incluyendo los mencionados en el inc. 1° del artículo 33 de ese cuerpo normativo, la circunstancia a la que aluden los

ministros que suscribieran este voto —objetivamente verificable, por cierto— denuncia la existencia de una norma que no respeta tal premisa, lo que llevaría a concluir que el legislador incurrió en una anomalía sistémica y —por ende— que actuó con inconsecuencia; conclusión a la que no arribaríamos de sostener que los plazos del Código Civil no rigen, directamente, en materias que no son de derecho común a todo el país, distintas de las reguladas por ese cuerpo legal. Tal circunstancia concurre a demostrar la corrección de la solución que se propicia.

Con relación a lo destacado en el párrafo anterior, es adecuado señalar que en el orden federal han existido muchas normas que fijaron plazos de prescripción específicos en materia tributaria. Así, por ejemplo, encontramos el decreto 14341/46; las leyes 11.683 y 11.585; la ley 14.393, de 1954, que pautó un plazo de cinco años para el cómputo de la acción de repetición de tributos y aún el decreto-ley 23.598/56 que llegó a establecer, en su artículo 5°, la imprescriptibilidad del impuesto y multa respecto de contribuyentes no inscritos, disposición que fuera dejada sin efecto por la ley 15.273, de 1960.

Pues bien, lo relativo al alcance que cabe asignar a las normas tributarias implicadas en el caso es una cuestión de “*derecho local*”, al que no cabe, sin más, aplicar los precedentes de la Corte Suprema de Justicia, ya que sólo *en materia federal* la doctrina que establecen sus sentencias constituye una directiva a la que deben conformar sus decisiones los jueces de las instancias inferiores, (*in re*: “*Cerámica San Lorenzo*”, Fallos: 307:1094, sentencia del 4 de julio de 1985) y, en todo caso, nada impide sostener un criterio distinto cuando se exponen fundamentos que no fueron considerados y que se consideran válidos para llegar a diferente conclusión (Fallos: 304:900).

Aún cuando se sostenga que el límite de las potestades fiscales de las Provincias y de esta Ciudad está determinado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional (Fallos 304:163 y 316:2182, entre otros), tal circunstancia no se verifica en la cuestión sometida a estudio de este Tribunal, pues la propia norma que se impugna emanó del Congreso Nacional, que en la ocasión actuó en su antiguo rol de legislador local, y coincide en sus términos con otras disposiciones tributarias dictadas en el ámbito legislativo federal, a las que se hiciera referencia *supra*.

e) En mérito a lo expuesto, debe confirmarse la sentencia de Cámara, en cuanto determina la aplicación al caso del plazo de prescripción decenal contemplado en el art. 1 inc. b de la ley 19.489.

III.3. Nulidad de resoluciones administrativas.

La recurrente aduce la nulidad de las resoluciones administrativas que determinan la deuda tributaria, y la fundamenta en cuatro argumentos (fs. 516 vta./518 vta.), que serán analizados a continuación:

- i. El GCBA impidió la sustanciación de prueba respecto de hechos incluidos en períodos fiscales de prescripción inminente, con fundamento en el art. 116 inc.16 del Código Fiscal (t.o. 2000), cuya declaración de inconstitucionalidad solicita.
- ii. La pretensión del fisco resulta improcedente atenta la falta de onerosidad de la actividad que desarrolla la AGP, la que se halla sostenida por tasas y tarifas y no precios.
- iii. La AGP es un ente de utilidad nacional, y la pretensión del fisco local causa una grave intromisión e interferencia en su actividad propia.
- iv. Subsidiariamente, se agravia respecto de la particular metodología empleada para arribar a la base imponible, ya que los cálculos los efectuó sobre una base presunta y violentando los hechos imposables para el cálculo de un tributo presuntamente exigible.

a) Nulidad del procedimiento administrativo por denegación de la prueba ofrecida por la AGP.

A fs. 70/71 de la carpeta interna n° 81.423, la Dirección General de Rentas dictó la resolución 3599-DGR-99 en virtud de la cual inició el procedimiento de determinación de oficio, instruyó sumario a la AGP, y confirió vista de las actuaciones a la contribuyente para que realice su descargo, aclarando que el pedido de prórroga para la presentación del descargo y/o la substanciación de cualquier medida probatoria que se solicite quedará supeditada a la renuncia de la prescripción.

A fs. 86 vta. de las actuaciones administrativas, en ocasión de formular el descargo, la AGP ofreció prueba informativa. Más precisamente, solicitó se libre oficio al Ministerio de Economía y Obras Públicas a fin de que informe si las tasas de servicios aplicadas por la AGP en los períodos cuestionados (1988 y 1989) fueron calculadas teniendo en cuenta la eventual incidencia del impuesto a los ingresos brutos que podría cobrar la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, y que remita copia de las tarifas vigentes en dichos períodos. Y dejó planteada la inconstitucionalidad del art. 107 inc. 16 del Código Fiscal, en cuanto limita la producción de prueba a quince días cuando existiera la hipótesis de la prescripción inminente de la acción fiscal para determinar el tributo (fs. 87).

La Dirección General de Rentas no ordenó producir dicha prueba, y dictó la resolución 4474-DGR-99 (fs. 105/108 de las actuaciones administrativas), que luego, ante el recurso de reconsideración interpuesto por AGP, fue confirmada por la resolución 3668-DGR-2000 (fs. 14/15 de la carpeta interna n° 75.146), en la que se sostuvo que en el ámbito administrativo no puede debatirse ni resolverse sobre la constitucionalidad de una norma, cuestión que debe dilucidarse ante el Poder Judicial.

Como acertadamente destaca el fundado fallo de la Cámara, previo a expedirse sobre la constitucionalidad de la norma cuestionada, corresponde determinar si el medio probatorio ofrecido y denegado en sede administrativa es o no conducente para la resolución del caso de autos, porque de no ser así, no existiría agravio para el recurrente.

Lo cierto es que la previsión o no en el cuadro tarifario de la incidencia del ISIB, no tiene ninguna trascendencia a los efectos de determinar (a) si la AGP se encuentra o no exenta del ISIB, (b) si se configura el hecho imponible y (c) si resulta correcta la conformación de la base imponible. La traslación es un fenómeno económico que no incide ni tiene vinculación jurídica con el nacimiento de la obligación tributaria.

Y la prueba denegada tampoco interesa a los efectos de determinar si la pretensión fiscal interfiere o no en el cumplimiento de los fines de la empresa estatal, ya que, como veremos a continuación, la imprevisión de las autoridades nacionales no pueden restringir las facultades tributarias locales.

Por lo tanto, al resultar inconducente el medio probatorio ofrecido, la denegación del mismo por parte de la Dirección General de Rentas no le causó ninguna afectación a derechos o intereses de la AGP, y al no existir agravio alguno corresponde desestimar el planteo de nulidad.

En consecuencia, resulta inoficioso pronunciarse sobre la constitucionalidad del art. 107 inc. 16 del Código Fiscal del año 1999 (ley 150), ya que el planteo se ha tornado abstracto.

b) Inexistencia de deuda tributaria.

i. La recurrente sostiene que “... se trata de un establecimiento de utilidad nacional que atiende un servicio público sostenido a través del cobro de Tasas y Servicios y precios públicos; el carácter tributario de las tasas de servicios y la ausencia de finalidad lucrativa excluye a la actividad portuaria del ámbito de aplicación del Impuesto a los Ingresos Brutos” (fs. 518).

De ello se desprende que dos son los planteos que realiza la recurrente:

- por un lado, afirma que no se constituiría el **hecho imponible** del ISIB, ya que no existe finalidad lucrativa en la actividad de la AGP;
- por otro lado, aduce que los ingresos de la actora no integran la **base imponible** del ISIB, ya que se trata de “tasas”, de naturaleza tributaria.

ii. Con respecto a la invocada ausencia de finalidad lucrativa en la actividad de la AGP, es conveniente realizar ciertas consideraciones previas.

En el año 1948, en el ámbito de la provincia de Buenos Aires, se creó el denominado “*impuesto a las actividades lucrativas*”, y poco tiempo después la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires comenzó a recaudar un impuesto con las mismas características. De esta manera, se hacía abstracción de los propósitos del sujeto que desarrollaba la actividad, para

considerar exclusivamente las características de ésta, que debía ser “*lucrativa*” para considerarse alcanzada por dicho impuesto.

Luego de una interrupción en el año 1975, en el cual rigió el derecho de patente, en el año 1976 renació el gravamen que pasó a denominarse “*impuesto a las actividades con fines de lucro*”. Por lo tanto, ya no se habla de una característica objetiva e intrínseca de la actividad, sino que se introduce un elemento subjetivo atribuible al sujeto pasivo: éste debía ejercer la actividad habitual con propósito de lucro.

Finalmente, en el año 1978, el gravamen pasó a llamarse “*impuesto sobre los ingresos brutos*”, y el hecho imponible pasó a ser la realización de una actividad habitual “a título oneroso” en reemplazo de la noción de “propósito de lucro”. Es así que se dejó de lado el aspecto intencional del fin de lucro, que fue reemplazado por el elemento objetivo de la existencia de contraprestaciones a cambio de la actividad desplegada, y esta nueva descripción del hecho imponible continúa hasta la actualidad (Bulit Goñi, Enrique G., “Impuesto sobre los ingresos brutos”, 2º ed., act. y ampl., pág. 73/78, Ed. Depalma, Bs.As., 1997).

Para que se configure el hecho imponible ya no resulta necesario que las actividades sean lucrativas y que el propósito de su ejercicio sea el lucro. Lo que ahora interesa es que se trate de actividades habituales generadoras de ingresos brutos (Villegas, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 7ª ed., ampl. y act., pág. 703, Ed. Depalma, Bs.As., 1998).

Así surge del art. 82 de la Ordenanza fiscal n° 40.731 —vigente al momento de generarse la deuda tributaria de autos—, que describe el hecho imponible del ISIB en los siguientes términos: “*Por 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 transporte, 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.*”

Por lo tanto, a los efectos del ISIB, resulta intrascendente si la AGP realizó su actividad con o sin *finalidad lucrativa*, ya que dicho concepto no integra el hecho imponible. En otras palabras, si la actividad es realizada a cambio de contraprestaciones, es decir a título oneroso (conf. art. 1139 Cód.Civ.), generando ingresos para el agente, resulta alcanzada por el ISIB, sin importar la existencia o no de finalidad lucrativa.

En conclusión, el argumento desarrollado por la recurrente en torno a la ausencia de *finalidad lucrativa* como determinante de la inexistencia de deuda, resulta claramente improcedente. Lo que interesa, a los efectos de determinar si se configura el hecho imponible, es el **carácter oneroso** de la actividad que desarrolla la AGP, cuestión que implícitamente reconoce la recurrente al admitir recibir contraprestaciones por los servicios que presta,

lo que además surge de los libros contables analizados por el perito contador (ver informe de fs. 314/324).

iii. En cuanto a la naturaleza jurídica de los ingresos recibidos por la AGP, existen dos posturas contrapuestas, que fueron explicadas en forma más detallada al fundar y contestar el recurso judicial de apelación:

- la AGP sostiene que los ingresos que recibe son “tasas” y no precios, debido a su origen tributario legal y no contractual, y porque es una forma de financiar el gasto público a través de un recurso diferenciado, vinculado a la prestación requerida al Estado por el usuario (ver fs. 128/129);
- El GCBA afirma que la AGP percibe una retribución que se ajusta a la naturaleza jurídica de “precio o tarifa” a cambio de los servicios que presta en cada caso por su actividad (fs. 168 vta./172).

Previo a todo, cabe destacar que en la dilucidación de esta problemática, no resulta vinculante ni reviste trascendencia la calificación jurídica contenida en las distintas normas legales, sino la real y verdadera naturaleza de los ingresos recibidos por la AGP, conforme la pauta interpretativa consagrada en el art. 9 de la Ordenanza Fiscal vigente en los períodos reclamados (conforme texto modificado por Ordenanza 42.561), que privilegia la consideración de la realidad económica.

Ahora bien, la diferenciación entre “tasas” y “precios públicos” ha desvelado a la doctrina tributaria, y resulta una cuestión sumamente compleja de aprehender, ya que en ambos casos existe una contraprestación pecuniaria a cambio de la prestación de un servicio de interés público individualizado hacia el sujeto pasivo, lo cual implica semejanzas ontológicas.

Es por ello que Jarach sostiene —rectificando posturas anteriores— que entre las tasas y el precio público sólo hay una diferencia de grado, ya que también en el precio público hay una cierta coerción evidenciada por el contrato de adhesión, como también la hay en los precios de los monopolios fiscales en razón de la prohibición de la concurrencia por parte de empresas privadas; y por otro lado, no puede excluirse siempre la relevancia de la voluntad individual en la creación de la tasa, por ejemplo en el caso de públicas concesiones. De tal manera, sería aceptable la doctrina de la evolución escalonada desde el precio privado hasta la tasa-precio político, según Einaudi, doctrina compartida por Seligman y el propio Jarach (Jarach, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, 3ª ed., pág.237/238, Ed. Abeledo-Perrot, Bs.As., 1999).

Existen otras posturas que intentan explicar la diferencia entre tasas y precios públicos, entre las que cabe destacar aquella según la cual la ejecución de actividades inherentes a la soberanía, que tienen la posibilidad de ser divisibles, sólo puede dar lugar a tasas, mientras que las otras sumas que el Estado exija como contraprestación de un bien, la concesión de un uso o goce, la ejecución de una obra o la prestación de un servicio no

inherente, da lugar a un precio, que podrá ser un precio público, pero no una tasa (Villegas, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", pág. 97, Ed. Depalma, Bs.As., 1998).

iv. Sentado lo expuesto, en cuanto a las tarifas que percibe la AGP por la prestación de servicios en la zona portuaria, considero que se trata de "precios públicos" impuestos como retribución de la prestación de servicios o el permiso de uso de bienes públicos.

En primer lugar, las tarifas han sido establecidas por la propia Administración General de Puertos o el Ministerio de Obras y Servicios Públicos (ver enumeración realizada por el perito contador a fs. 317 vta./318 vta.). Si se hubiera tratado de tasas, atento su naturaleza tributaria y en virtud del principio de legalidad imperante en dicha materia, la fijación de su tarifa debió emanar del Poder Legislativo Nacional.

Además, cabe mencionar que la AGP tiene por objeto "... la dirección, administración y explotación de los puertos comerciales de la República cuya gestión le haya sido confiada por el Poder Ejecutivo Nacional ..." (art. 5 del Estatuto de la Administración General de Puertos, aprobado por decreto nacional 1456/1987), y entre las funciones de su Directorio figura "... someter a la aprobación de la autoridad competente el régimen de las siguientes tarifas: a) Uso de Puerto: ultramar tabla dólar y cabotaje tabla australes. b) Almacenaje: importación, exportación y removido. c) Servicio a las Cargas: combustibles, aceites alcoholes, etc. (líquidos a granel) ..." (art. 14 inc.j del citado Estatuto). De esta transcripción podemos inferir que la AGP desempeña un fin comercial, y en el desempeño de la misma puede cobrarle a los operadores del sistema portuario determinados precios regulados por la autoridad de aplicación, atento el interés público comprometido.

Pero aún cuando consideráramos que los ingresos percibidos por la AGP podrían calificarse como "tasas", también integrarían la base imponible, ya que constituyen **contraprestaciones** recibidas por el ejercicio de una actividad gravada, y que ingresan y permanecen en las arcas de la AGP. En cambio, si fueran recibidas por la AGP para ser ingresadas al fisco nacional, no integrarían la base imponible del ISIB ya que estaríamos frente a un supuesto de "*ingresos en tránsito*" y no reales retribuciones de una actividad gravada (conf. Bulit Goñi, Enrique G., "Impuesto sobre los ingresos brutos", 2ª ed.act. y ampl., pág. 111, Ed. Depalma, Bs.As., 1997), pero éste no es el caso.

Por todo lo expuesto, cabe rechazar el planteo del recurrente referido a que sus ingresos no integran la base imponible del ISIB.

c) *Interferencia de la pretensión fiscal en el cumplimiento de los fines de la AGP, en tanto ente de utilidad nacional.*

i. Ambas partes son contestes en considerar que la AGP presta servicios públicos en un establecimiento de utilidad nacional, lo cual

concuera con doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que le reconoce tal calificación a los puertos (Fallos 154:312; 271:186; 304:1129; entre otros).

Por lo tanto, *la cuestión ha dilucidar será si la pretensión del fisco local interfiere o no en el cumplimiento de los fines de la AGP*, en tanto establecimiento de utilidad nacional.

ii. Previamente es necesario efectuar algunas consideraciones relativas al alcance de las facultades tributarias de la Ciudad de Buenos Aires en los establecimientos de utilidad nacional.

A partir de la reforma constitucional de 1994, el nuevo art. 75 inc. 30 CN —que modifica el anterior art. 67 inc. 27 CN— establece que corresponde al Congreso Nacional “... *dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines*”.

Los deudas tributarias cuestionadas en autos fueron generadas en los períodos 1988 y 1989, cuando aún no se encontraba vigente la mencionada reforma constitucional. Pero la doctrina sentada por esa reforma ya había sido acogida anteriormente por distintos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de manera tal que el cambio normativo positivizó una tendencia jurisprudencial consolidada del Máximo Tribunal.

A través de los años, la Corte fue variando su posición acerca del alcance de las facultades provinciales en los establecimientos de utilidad nacional. Fue así oscilando entre una postura según la cual la Nación posee facultades legislativas y jurisdiccionales exclusivas y excluyentes en los establecimientos de utilidad nacional, y una tesis que reconoce a las provincias determinadas competencias siempre y cuando no interfieran con la finalidad del establecimiento (ver, al respecto, el desarrollo realizado en Manili, Pablo Luis, “Establecimientos de utilidad nacional”, capítulo V, pág. 45/80, Ed. Universidad, Bs.As., 2004).

Finalmente, ya en las décadas de 1970’ y 1980’ la Corte consolidó la teoría de la no interferencia en distintos fallos, entre otros: Brizuela, Pablo César c/ Cía. Swift S.A.F. (Fallos 296:432), Liguori (Fallos 297:421), S.A. Vialco c/ Nación Argentina (Fallos 301:1122), Marconetti S.A. c/ Provincia de Santa Fe (Fallos 304:730), Impresit Sideco S.A. c/ Provincia de Santa Fe (Fallos 304:1129), Ramognino (Fallos 304:1381), Tagsa S.A. c/ Provincia de Neuquen (Fallos 305:214), BJ Service S.A. c/ Provincia de Neuquen (Fallos 305:1381), BJ Service S.A. c/ Provincia de Mendoza (Fallos 306:1883), Ambros Palmegiani S.A. (Fallos 308:403), Municipalidad de Laprida c/ Universidad de Buenos Aires (Fallos 308:647), Dirección General de Fabricaciones c/ Provincia de Buenos Aires (Fallos 311:123), Sade S.A. c/

Provincia de Mendoza (Fallos 312:1870), Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Santa Cruz c/ YPF (Fallos 314:1796).

Por lo tanto, incluso antes de la reforma constitucional de 1994, el criterio para aceptar o excluir el ejercicio de poderes provinciales en establecimientos de utilidad nacional, es precisamente la *compatibilidad* con ese interés federal, y no la *incidencia*, ya que el ejercicio de una facultad por una provincia en un enclave de jurisdicción federal incide siempre en éstos. Por lo tanto, si la facultad provincial no condiciona, menoscaba o impide el interés nacional, es compatible con él (conf. doctrina sentada por el Dr. Frías en su voto en “Vialco S.A. c/ Nación”, Fallos 301:1122).

iii. Sentado lo expuesto, es conveniente considerar dos hechos comprobados en la causa:

- El perito contador sostiene que las tarifas o tasas autorizadas a percibir por la AGP no contenían un ítem incluyendo la liquidación del ISIB a la alícuota entonces vigente (fs. 318 vta./319).
- El perito contador afirma que la magnitud que representa el pago de la contingencia tributaria discutida en autos, hubiera impedido el cumplimiento de las actividades durante el año 2001 (fs. 319 vta./320).

Ahora bien, ¿ello implica que la pretensión fiscal debatida en autos interfiere con los fines de la AGP?

Considero que no, justamente porque **la imprevisión de las autoridades nacionales no puede perjudicar al fisco local**, no solo porque (a) ello implicaría atribuirle a otro Estado las consecuencias nocivas del propio descuido, contradiciendo principios básicos de nuestro sistema jurídico, sino porque (b) afectaría el federalismo y las amplias facultades en materia económico-financiera de las que gozaba la ex - Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

Es decir, el ordenamiento jurídico vigente antes de la reforma constitucional de 1994, le otorgaba amplias facultades tributarias a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Más precisamente, el art. 106 de la ley 19.987 —Ley Orgánica de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires—, establecía como recursos tributarios de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires no solo aquéllos con los que contaban los municipios, sino también los de cualquiera de las provincias argentinas. Entonces, en este aspecto —el tributario— la situación de la Municipalidad porteña era equiparable a la de cualquiera de las provincias argentinas, y no a la de un municipio o ente autárquico.

En tal sentido, el citado art. 106 de la ley 19.987, en su inc. d) —modificado por el art. 2° de la ley 21.955—, establecía como recurso de la Municipalidad porteña *“El impuesto sobre los ingresos brutos —sin perjuicio de que en casos especiales la imposición consista en una cuota fija en función de parámetros relevantes— derivados del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales), civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios e intermediaciones, y de toda actividad*

habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos ...”

En consecuencia, si le fueron otorgadas amplias facultades tributarias a la Municipalidad, y se le reconoció la potestad de regular y cobrar el ISIB, las autoridades nacionales no pueden luego desconocer o menospreciar la plenitud de estas facultades. Debieron haber previsto la incidencia del ISIB en las empresas estatales que desarrollan sus actividades en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, y si lo hubieran hecho, no se hubiera generado una deuda considerable y potencialmente impeditiva del cumplimiento de las actividades de la AGP.

Es decir, las autoridades nacionales deberían haber incorporado a las tarifas vigentes en el puerto de Buenos Aires la incidencia del ISIB, y abonado en debido tiempo sus obligaciones tributarias ante el fisco local, y en ese caso la actividad —de interés federal— desarrollada por la empresa estatal no se habría visto obstaculizada o interferida de manera alguna.

iv. Obviamente, el no pago de un impuesto genera consecuencias económicas perjudiciales para cualquier empresa —estatal o privada—, quien no solo debe abonar la deuda, que quizás no previó en su presupuesto, sino también —en ciertas ocasiones, y si se dan los presupuestos necesarios— intereses y multas. Resulta más oneroso no cumplir que cumplir en debida forma, y ello se relaciona con la intención de compeler a los contribuyentes a respetar sus obligaciones fiscales.

Pero considerar que la falta de previsión de un impuesto local por parte de una Sociedad del Estado nacional lo exime de pagarlo, equivale a admitir que una empresa estatal nacional pueda, por su propia voluntad, crear una nueva exención de un impuesto local, y beneficiarse con ella.

Evidentemente, ello importaría una solución disvaliosa e ilegítima, que violaría el principio de legalidad tributaria, conforme el cual las exenciones a un impuesto deben estar consagradas por una norma de carácter legal.

Como hemos visto anteriormente, la ley fiscal vigente al momento de generarse las deudas de autos —años 1988 y 1989— no eximía del ISIB a la actividad desarrollada por la AGP.

Pero no solo eso, sino que también existe una ley nacional, la n° 22.016, que expresamente establece, en su art. 1, lo siguiente: *“Deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a (...) las Sociedades del Estado regidas por la Ley número 20.705 ...”* Cabe recordar que, en virtud del art. 1 del decreto nacional 1456/1987, la AGP es una empresa organizada bajo la forma de sociedad del estado, regulada por la ley 20.705.

Otra norma, la ley 23.548 —de Coparticipación Federal de los recursos fiscales—, en su art. 9 inc. b) ap. 1 dispone, en lo que nos interesa, que *“En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los*

mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: (...) Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad ...”

Y para completar el marco normativo, debemos mencionar que el art. 24 de la Ordenanza Fiscal vigente en los períodos reclamados (Ordenanza 40.731, con sus modificatorias), establecía, en lo pertinente, que *“Las empresas y organismos alcanzados por la ley 22.016 deben abonar todas las obligaciones fiscales emergentes de las disposiciones contenidas en la presente ordenanza ...”*

En conclusión, no existe norma nacional o local que exima a la AGP de pagar el ISIB, y si no fue contemplada la incidencia del mismo en su cuadro tarifario y/o presupuesto, ello resulta imputable al Estado Nacional y no puede perjudicar al fisco local. Por ese motivo, el presente planteo del recurrente debe ser rechazado.

d) Cálculo del impuesto.

Corroborada la legitimidad de la pretensión el fisco local, controvertida en autos, corresponde analizar el planteo deducido subsidiariamente por el recurrente, referido a errores en la metodología para arribar a la base imponible.

Como correctamente describe la Cámara (fs. 471/472, considerando 8°), la base imponible fue calculada basándose en dos elementos, aportados por la propia AGP:

- las constancias de los libros contables de la AGP (ver actas de constatación, informes de inspección y documentación obrantes a fs. 36/63 del expte. adm. n° 81.423); y
- la declaración jurada realizada por el Subgerente Administrativo de la AGP, Sr. Eneas Marcucci, quien *ante la no discriminación de las registraciones en los libros contables*, estimó en un 22% el porcentaje de los ingresos correspondientes al Puerto de Dock Sud (fs. 45 del expte. adm. n° 81.423).

El accionar de la Dirección General de Rentas ha sido razonable y adecuado a la normativa fiscal vigente. En primer lugar, calculó los ingresos de la AGP basándose en las constancias obrantes en los libros contables, pero ante la imposibilidad de determinar cuáles de esos ingresos habría que imputarle a la actividad desarrollada en el Puerto de la Ciudad de Buenos Aires, y cuáles atribuirle a la actividad desempeñada en el Puerto de Dock Sud, **optó por el criterio porcentual que propuso la propia AGP**, a través del Subgerente Administrativo.

En consecuencia, la recurrente plantea una discusión meramente teórica, irrelevante, que constituye una mera discrepancia en la *calificación*

de la metodología de cálculo utilizada —base presunta, según la AGP, o base cierta, según el GCBA—, pero no manifiesta cuál ha sido el error concreto cometido por la Dirección General de Rentas, qué elementos probatorios han sido desdeñados por dicho organismo que hubieran permitido determinar con mayor exactitud la base imponible, o qué constancias contables han sido valoradas erróneamente.

Por lo tanto, tal como ha sido planteado por el recurrente, el presente agravio no constituye una crítica razonada y suficiente de la sentencia de Cámara, ya que ni siquiera intenta refutar el razonamiento realizado por la Cámara, y carece de relevancia a los efectos de dirimir este conflicto, por lo que debe ser desestimado.

III.4. Inobservancia de la prueba rendida en autos.

La AGP sostiene que le causa agravio la falta de consideración de la prueba pericial brindada en autos, más precisamente cuando acredita que las tarifas o tasas autorizadas a percibir por la AGP no contenían ningún ítem que incluyera la liquidación del ISIB a la alícuota entonces vigente (fs. 518 vta./519).

Sin embargo, y contrariamente a lo manifestado por el recurrente, el hecho acreditado por la prueba pericial fue efectivamente ponderado por la sentencia de Cámara, en los siguientes términos: “... 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 ...” (fs. 468 vta.).

Es decir, la Cámara hace mérito de lo comprobado por el perito, pero le asigna un efecto distinto al pretendido por el recurrente, basándose en argumentos sólidos, que comparto.

No hay, en este punto, ninguna discrepancia o apartamiento de la Cámara respecto del dictamen pericial, sino una valoración jurídica distinta del hecho acreditado. La AGP, el perito contador y la Cámara toman por cierto que el cuadro tarifario no contiene el componente impositivo local, pero mientras la recurrente considera que ello permite vislumbrar un supuesto de doble imposición, la Cámara sostiene que no pueden cercenarse las facultades tributarias locales por la imprevisión de las autoridades nacionales.

En consecuencia, el referido planteo debe ser desestimado.

III.5. Por todo lo expuesto, voto por rechazar el recurso ordinario de apelación interpuesto por la AGP, con costas.

El juez José Osvaldo Casás dijo:

I. Recurso de queja interpuesto por el GCBA contra la denegatoria del recurso ordinario de apelación.

Respecto del recurso de apelación ordinaria interpuesto por el GCBA en punto a la revocación por parte de la Cámara *a quo* de la multa impuesta por la Dirección General de Rentas, concuerdo con la jueza de trámite, doctora Ana María Conde, en cuanto afirma que la sanción no corresponde ser computada como *valor disputado en último término* según lo prescribe el art. 26 de la ley n° 7 —texto conforme art. 2 de la ley n° 189—, que habilita a este Estrado a actuar como alzada en las causas en las que la Ciudad sea parte, siempre que el importe controvertido supere la suma de \$ 700.000.

La afirmación contenida en el párrafo precedente se sustenta en el hecho que el importe de las sanciones pecuniarias —para quien intenta percibir las— no es reconducible al *valor disputado en último término*, en tanto la naturaleza de tales penalidades es disciplinaria o represiva, ya que no se endereza a reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario, sino a la restauración del orden jurídico infringido (*in re*: “*Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.*”—*Fallos*: 324:3083—, sentencia del 27 de septiembre de 2001).

Tal cual lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en una vasta jurisprudencia, *las multas tributarias tienen naturaleza penal*, pues funcionan, esencialmente, como medio de reprimir y no como indemnización tasada, ya que se trata de sanciones ejemplificadoras e intimidatorias concebidas para lograr el acatamiento de los preceptos legales que instituyen la obligación de contribuir al levantamiento de las cargas públicas [conf. mis votos de fecha 17 de marzo de 2005 en la causa: “*Ingeniería Gastronómica S.A. c/ Dirección General de Rentas (Res. n° 5277/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR s/ recurso de apelación ordinario concedido*”, expte. n° 3226/04, punto 2 de los fundamentos —respecto a la improcedencia de la apelación ordinaria en el caso de que lo debatido consistiera en la controversia por una multa represiva— ; y de fecha 7 de abril de 2004 en la causa “*Rodo Hogar SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Rodo Hogar SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos’*”, expte. n° 2612/03, punto 10 de los fundamentos —en este caso en lo relativo a la naturaleza penal de las multas tributarias—].

Más allá de lo puntualizado en los párrafos precedentes, cabe hacer salvedad del supuesto excepcional de un proceso dirigido a la percepción exclusivamente de una multa ejecutoriada, en la cual no se debata la procedencia del tributo y la sanción no tenga carácter accesorio del gravamen para convertirse en objeto *único y principal* de la demanda, particularmente teniendo en cuenta que *en las ejecuciones fiscales se evanesce la causa de la obligación* la cual no puede ser discutida por

conducto de las excepciones tasadas para tal juicio ejecutivo conforme lo previsto por el art. 451 del CCAYT [conf. mi voto del 13 de junio de 2007 en la causa “GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en ‘GCBA c/ Administración General de Puertos S.A. s/ ejecución fiscal’”, expte. n° 4909/06 y su acumulado expte. n° 4972/06 “GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en ‘GCBA c/ Administración General de Puertos S.A. s/ ejecución fiscal- otros’”], situación que no se plantea en el caso de autos.

II. Recurso de queja interpuesto por el GCBA contra la denegatoria del recurso de inconstitucionalidad.

El recurso de inconstitucionalidad incoado también por el GCBA, sostenido por la posterior queja y destinado a controvertir la decisión que dejó sin efecto la multa aludida, tampoco es hábil para habilitar la competencia de este Estrado ya que fue bien denegado por el *a quo* (a fs. 504/vuelta) al considerarlo extemporáneo. Ello así, en razón de que la interposición de otros recursos finalmente considerados improcedentes no suspende el plazo de diez días a contar desde que la parte fue notificada de la sentencia adversa para plantear la apelación extraordinaria en tratamiento (conf. art. 28 de la ley n° 402).

De tal modo, la queja deducida por el GCBA también debe ser rechazada.

III. Recurso ordinario de apelación interpuesto por la AGP contra la sentencia definitiva de Cámara.

Corresponde tratar aquí el recurso de apelación ordinaria concedido a fs. 483 con el cual la AGP pretende poner en crisis la sentencia definitiva de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario que rechazó la impugnación de la resolución de la Dirección General de Rentas por la cual se determinó una diferencia en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales 12/1988 y 1 a 12/1989 por la suma de pesos \$996.414,78.

1. La apelación ordinaria fue interpuesta en tiempo hábil, es parte en la causa la Ciudad y el monto disputado en último término es superior a la suma exigida en las normas de rito.

2. De los agravios traídos a la consideración de esta instancia en el escueto memorial obrante a fs. 515/519, sólo algunos merecen alguna respuesta *obiter dicta* ya que la insuficiencia de los mismos sella la suerte adversa del recurso, según expresamente lo solicitara al evacuar su traslado la Procuración de la Ciudad (conf. fs. 522/541, v. en particular fs. 523 punto V “Solicita se declare desierto el recurso interpuesto”).

3. La excepción de prescripción no amerita una consideración exhaustiva, ya que la apelación no acierta cuando adjudica a la Cámara omisión de tratamiento del apuntado agravio (v. sobre el particular fs. 199 a 205 de la sentencia del inferior) con lo cual la protesta que se agita se ciñe exclusivamente a reclamar la aplicación de la prescripción quinquenal a través de la interpretación que propone el art. 4027, inc. 3°, del Código Civil, por sobre el plazo decenal contemplado en la legislación tributaria de la Ciudad.

Sólo a mayor abundamiento y *obiter dicta* cabe recordar que este Tribunal ya se ha expedido en cuanto al plazo de prescripción aplicable en un planteo similar *in re*: “*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado*” en: “*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR (Res. n° 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114 Cod. Fisc.)*”, expte. n° 2192/03, sentencia del 17 de noviembre de 2003, a cuyos fundamentos me remito, sin perjuicio de reafirmar centralmente dos de los desarrollos contenidos en mi voto.

a) La disparidad de plazo de prescripción local y del Código Civil en la materia que nos ocupa sería tan solo aparente.

No está de más puntualizar que la lectura que efectúa el recurrente del art. 4027 inc. 3° del Código Civil para sustentar la prescripción quinquenal en materia impositiva, no ha sido pacífica en la doctrina ni en la jurisprudencia.

Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re*: “*La Provincia de Buenos Aires c. Don Nicolás A. Calvo, por cobro ejecutivo de Contribución Directa; sobre inhabilidad de título y prescripción*” (Fallos: 42:266), sentencia del 21 de febrero de 1891, dejó establecido que la **contribución directa se prescribe por el lapso de diez años** entre presentes, a diferencia de la de sus intereses que se prescribe por el lapso de cinco años, consignando literalmente el considerando quinto: “Que **la disposición del art. 4027 del Código Civil**, en que ella se apoya (la excepción interpuesta), **se refiere exclusivamente** como su texto lo indica, **a los atrasos** de lo que deba pagarse por años o plazos periódicos más cortos, es decir, a los **intereses, rentas u otros accesorios análogos del capital y no al capital o principal mismo de la deuda**, el cual, cualquiera que sea la forma en que se haya estipulado pagadero, ya a plazos periódicos determinados, ya a un plazo único, **está sujeto y se rige por una disposición distinta, a saber: la relativa a la prescripción de las acciones personales en general**” (el énfasis en bastardillas y negrita en la transcripción no obra en el texto original).

En sentido concordante, las Cámaras Civiles en Pleno, el 18 de octubre de 1922, en la causa: “*Obras Sanitarias de la Nación c. Álvarez y*

otros”, sentaron como doctrina legal: “1. El vocablo ‘atrasos’ que rige los tres incisos del art. 4027 del Cód. Civil, se refiere por definición a pagos (sueldos) o rentas vencidas y no cobradas, de suerte que, al disponer el inc. 3º que se prescribe por cinco años la obligación de pagar los atrasos, ‘De todo lo que deba pagarse por años o plazos periódicos más cortos’, se refiere, sin duda, a intereses, réditos, dividendos y demás valores derivados del capital y, no al capital mismo. 2. Si **el impuesto de contribución directa se prescribe por diez años** entre presentes y por veinte años entre ausentes **de acuerdo con la disposición del art. 4023 del Cód. Civil**, con mayor razón deben prescribirse por igual tiempo los créditos que Obras Sanitarias de la Nación reclama de los usuarios, los que, propiamente hablando, no pueden ser considerados como impuestos, desde que, en realidad no importan sino la retribución de los servicios que dicha repartición presta a los propietarios y vecinos de la Ciudad” (el enfatizado en bastardillas y negrita me pertenece – Revista Jurídica Argentina La Ley, tomo 54, ps. 178 y ss., en particular p. 178).

Cabe añadir que **en el ámbito del pensamiento tributario se registran opiniones**, como la del profesor Rodolfo R. Spisso, **que abonan la prescripción decenal** en tal ámbito **a partir del Código Civil** ya que las obligaciones tributarias no revestirían carácter periódico, en tanto cada una de ellas sería independiente de las sucesivas (conf. “Prescripción del Impuesto a las Actividades Lucrativas”, *Impuestos*, tomo XXVII, ps. 498 y ss.). En el mismo sentido se inscribe el parecer de Erwin O. Rosenbusch, para quien, respecto de la contribución territorial, en conclusiones que podrían hacerse extensivas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, consigna: “no es un impuesto de pago periódico, sino que constituye una obligación que se establece anualmente por la ley de la materia, de manera que cada anualidad es un crédito distinto e independiente de los precedentes” (conf. “La prescripción de los impuestos de contribución territorial, municipales y de las tasas de obras sanitarias”, parágrafo I: “Concepto de la obligación impositiva a los efectos de la prescripción”, *Jurisprudencia Argentina*, Tomo 1946-III, ps. 497 y ss., en particular p. 497). Suscribe igual temperamento el destacado profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge, quien, a mediados de la década de los años sesenta del siglo pasado, sostuvo: “Puede afirmarse que existe consenso en el sentido de que respecto de todos los tributos nacionales que no tienen un término fijado en leyes especiales, así como los provinciales y los municipales, la acción de cobro del impuesto (las multas o sanciones penales tienen un régimen distinto en ciertos casos), prescriben a los *diez años*, por aplicación del término general establecido en el art. 4023 del Código Civil que rige para las acciones personales, como son, indudablemente, las de índole tributaria”; añadiendo más adelante que “la referencia al art. 4027 inc. 3º del Código Civil es impropia en materia tributaria (por cuanto) las obligaciones de este tipo no son de aquellas que se pagan por años o períodos más cortos; los tributos se aplican y perciben por cada año fiscal, no alterando su naturaleza anual el que puedan

registrarse atrasos en su pago, pues, cada obligación es independiente de las sucesivas, por lo cual no pueden entrar en el concepto del art. 4027 citado (conf. “Prescripción de tributos municipales”, *Impuestos*, tomo XXV, ps. 632 y ss., en particular ps. 633 y 634).

Ciertamente, no se desconoce que dicha jurisprudencia fue abandonada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil —Fallo plenario en la causa: “*Obras Sanitarias de la Nación c. Galvalisi, José y otros*”, sentencia del 30 de marzo de 1983 (*Revista Jurídica Argentina La Ley*, tomo 1983-B, ps. 615 y ss.)— y que originó pronunciamientos dispares en el Alto Estrado Federal —causas: “*Obras Sanitarias de la Nación v. Castiglioni y Lissi, Jorge A. L.*” (Fallos: 307:412), sentencia del 2 de abril de 1985; y “*Obras Sanitarias de la Nación v. Aquilino Colombo*” (Fallos: 313:1366), sentencia del 11 de diciembre de 1990—, pero **lo cierto es que la lectura del art. 4027 inc. 3º del Código de fondo no es unívoca, lo que debilita el agravio tal cual ha sido formulado por la recurrente desde el punto de vista federal; desde que sí es pacífica la doctrina a tenor de la cual la interpretación del derecho común, más allá de su acierto o error, corresponde a los jueces de la causa y no suscita una cuestión constitucional** (Fallos: 308:71; 310:332; 311:438; 312:173; 313:944, entre muchos otros).

b) La inexistencia de desarmonía por identidad del sujeto legisferante sancionando el Código Civil y la ley nº 19.489.

La **sanción por el Congreso de la Nación de la ley local nº 19.489** que estableció los plazos de prescripción tributaria para la Ciudad de Buenos Aires importó: **i)** o bien afirmar que la autonomía del Derecho tributario habilitaba a consagrar una regulación diferente a la prescripción en el ámbito fiscal; o **ii)** entender, cuanto menos, útil explicitar términos para la prescripción tributaria, que consideró análogos —de resultar atingentes— a los previstos en el Código Civil. Todo ello, ya que no es dable presumir la imprevisión del legislador, más aún cuando la antedicha inconsistencia tendría como corolario la eventual declaración de inconstitucionalidad de la apuntada ley, medida de extrema gravedad institucional que debe considerarse la *última ratio* del ordenamiento jurídico.

En las condiciones expuestas puede argumentarse subsidiariamente que es menester tomar en cuenta la **identidad del órgano emisor de las normas sobre prescripción tributaria** —en este caso la ley local nº 19.489 (sancionada por el Congreso de la Nación); *lex posterior* y *lex specialis*— **con el órgano titular de la atribución de sancionar los códigos de fondo** (hoy art. 75 inc. 11 de la Constitución nacional), a partir de lo cual pierden andamio las articulaciones efectuadas con sustento en el art. 4027 inc. 3º del Código Civil.

A la indicada solución arribó el Tribunal cimero, *in re*: “*Intercargo S.A. v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires*” (Fallos: 310:959), sentencia

del 19 de mayo de 1987. La jurisdicción local aplicó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tomando en consideración la explícita autorización otorgada por el Congreso para incidir con tales tributos en el transporte interjurisdiccional mediante las reformas introducidas por la ley nº 22.006 a la ley nº 22.221 de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales. El razonamiento del Máximo Tribunal se sustentó en que la facultad concedida por la primera de las leyes citadas había provenido del Congreso de la Nación, o sea del mismo órgano investido por la Constitución de la facultad de reglar el comercio entre las provincias a tenor de la *Cláusula Comercial* (hoy art. 75 inc. 13).

Razonando a partir de la doctrina del precedente, si con la intervención del Congreso de la Nación —mediante la sanción de la ley nº 22.006—, quedó salvado cualquier agravio a la *Cláusula Comercial*, correspondería arribar a idéntica conclusión, *mutatis mutandi*, respecto a los plazos de prescripción de los poderes y acciones del Fisco local, consagrados por la ley nº 19.489, respecto de la *Cláusula de los Códigos*.

4. Aludiendo a sentencias recaídas con fecha anterior a la interposición de este recurso, alega el apelante como **hecho nuevo** que en diversas actuaciones se habría declarado la **incompetencia de la justicia de la CABA para intervenir en juicios de apremio entablados por el fisco local contra la AGP**, incluso de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A este respecto, valga añadir que este mismo Tribunal *in re*: “GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en ‘GCBA c/ Administración General de Puertos S.A. s/ ejecución fiscal’”, expte. nº 4909/06, y su acumulado ‘GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en ‘GCBA c/ Administración General de Puertos S.A. s/ ejecución fiscal- otros’”, expte. nº 4972/06, sentencia del 13 de junio de 2007, confirmó en el caso de apremios tributarios la prerrogativa de la jurisdicción federal que cabe reconocer a la ejecutada.

De todos modos, los presupuestos en que se traba la contienda de autos son diferentes por cuanto aquí *la intervención de la justicia local fue incitada por la propia AGP a través de un recurso directo de apelación* —art. 115 del Código Fiscal, texto para el año 2000— por ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario para que revisara la determinación tributaria practicada por la Dirección General de Rentas y la multa instituida en sede administrativa, con lo cual además de no ser procedente la alegación que se efectúa a través del instituto del “hecho nuevo”, el sometimiento a los tribunales de la Ciudad fue la vía elegida por la recurrente, lo que importa un inequívoco acatamiento a esta competencia para la revisión judicial del acto administrativo liquidatorio, resultando, desde el punto de vista de la lealtad procesal, no recomendable hacer lugar a un planteo contradictorio a *posteriori* de haber recaído una decisión adversa de los jueces ante los que requirió justicia en punto a la procedencia del pago

del tributo resistido, más allá de haber sido revocada la sanción. Tiene señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación que cuando *el fuero federal* está establecido *ratione personae puede ser declinado y su renuncia puede ser explícita o surgir implícita de la postura que asuma en el proceso aquél a cuyo favor se establece* (*in re: "Néstor Aníbal Orazzi v. Petroquímica General E. Mosconi S.A.I.C."* —Fallos: 312:1839— sentencia del 28 de septiembre de 1989; "*Municipalidad de General Mosconi v. Yacimiento Petrolíferos Fiscales*" —Fallos: 312:2010—, sentencia del 26 de octubre de 1989; "*Asociación del Personal Jerárquico Profesional y Técnico de la Municipalidad de General San Martín v. Banco Río de la Plata y otro*" —Fallos: 328:4097—, sentencia del 25 de noviembre de 2005; "*Banco de la Nación Argentina —Suc. Resistencia— v. Oscar Felipe Ramírez y otros*" —Fallos: 329:80—, sentencia del 7 de febrero de 2006, entre muchos otros).

Además, si se considera el alegado hecho nuevo como un formal planteo de incompetencia, el mismo resulta, no sólo contradictorio, sino claramente extemporáneo por tardío. Todo lo hasta aquí dicho sin perjuicio de la suerte que pudieran correr articulaciones de tal índole una vez firme la pretensión tributaria de que se trata al momento de llevarse adelante, en otro proceso, el cobro compulsivo por vía de ejecución fiscal ante los tribunales porteños.

Sobre la base de las consideraciones antes enunciadas, también a este respecto las alegaciones del pretendido "hecho nuevo" no sustentan el recurso provocando su deserción.

5. Los restantes agravios:

Se aduce la nulidad de las resoluciones administrativas que determinaron la deuda tributaria esgrimiendo lábilmente variados argumentos: **a)** el haberse impedido en sede administrativa la sustanciación de prueba aduciéndose la inminencia de la prescripción, con afectación del derecho de defensa; **b)** la improcedencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en atención a la falta de onerosidad de la actividad desplegada por la AGP, la que se vería financiada por tasas y tarifas y no por precios; **c)** el carácter de establecimiento de utilidad nacional de la AGP, con lo cual, de prosperar la pretensión del fisco local se consagraría una intromisión e interferencia en los cometidos puestos a su cargo y **d)** en subsidio, la metodología empleada para arribar a la base imponible.

Tengo para mí que ninguno de los agravios antes señalados puede prosperar, ya que un requisito mínimo para que los mismos sean atendidos en esta instancia es que contengan, básicamente, una crítica concreta y razonada de los distintos fundamentos brindados por el tribunal *a quo*, sin que baste remitirse de manera ritual a presentaciones anteriores o discurrir sobre ejes argumentativos diversos a los que sirvieron de sustento al decisorio que aquí se apela (conf., en este sentido, arts. 236 y 237 del CCAT). Así entonces, todo lo que sigue, son reflexiones efectuadas a

mayor abundamiento, vertidas *obiter dicta*, por cuanto el recurso de inconstitucionalidad, devino infundado y, por tal motivo, debe considerársele desierto.

En primer término, no se ha acreditado que la prueba denegada en sede administrativa hubiera resultado conducente para la elucidación de las cuestiones propuestas en la apelación ante la Cámara: i) desde la perspectiva de la desnaturalización del tributo, habida cuenta de su imposibilidad de traslación en tanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos estaría concebido como un impuesto polifásico acumulativo genérico al consumo; y ii) frente a la pretendida interferencia en un establecimiento de utilidad nacional conduciendo a la AGP a un extremo de virtual quebranto.

Sobre el tópico consignado en el párrafo precedente, si bien participo de la afirmación vertida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación según la cual más allá de que “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” (conf. “*Compañía General de Combustibles S.A.*” —Fallos: 316:1533—, sentencia del 16 de junio de 1993), tengo para mí que el apelante no se ha hecho cargo fundadamente de las consecuencias que se derivan de la no inclusión del impuesto de que se trata en la aprobación oficial de tarifas y, mucho menos, de la evolución jurisprudencial que se comprueba a tenor de lo decidido en las causas “*Aerolíneas Argentinas S.E. v. Provincia de Buenos Aires*” —Fallos: 308:2153—, sentencia del 13 de noviembre de 1986; “*Yacimientos Petrolíferos Fiscales c. Municipalidad de la Banda del Río Salí*” —Registro del Alto Tribunal letra Y, nº 35, libro XXII—, sentencia del 28 de noviembre de 1994; “*Cooperativa de Trabajo Transporte de Cuyo T.A.C. Limitada v. Provincia de Mendoza*” —Fallos: 321:2501— sentencia del 8 de septiembre de 1998 y “*Vía Bariloche S.R.L. v. Provincia de Misiones*” —Fallos: 327:5147—, sentencia del 16 de noviembre de 2004, que han incorporado matizaciones y revisiones sobre la cuestión, en un análisis circunscripto al transporte interjurisdiccional de personas; ni tampoco ha correlacionado la “Cláusula Comercial” en tal actividad (art. 75, inc. 13, de la Constitución Nacional), con una situación diversa, cual es la de las tarifas portuarias.

Por lo demás, el *a quo*, haciendo referencia a alguno de los precedentes antes indicados, como a otros que también abordaron la cuestión, también fue concluyente en el sentido que la doctrina el Alto Tribunal “no logró alcanzar la estabilidad necesaria” (*sic*, fs. 470 vuelta); aspecto que no es rebatido ni objeto de agravio en el recurso, debilidad que también se advierte ante la falta de refutación de las conclusiones de la camarista preopinante —doctora Daniele— cuando enfatiza que de admitirse 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*” (fs. 471) —v. Navarrine, Susana Camila, “La doctrina de los actos propios: su aplicabilidad en el derecho tributario”, *Derecho Fiscal*, t. XLIII, pág. 481 y siguientes—.

En las condiciones reseñadas, la afirmación de la recurrente que postula que “al no contener la tarifa pública el componente impositivo local, éste se convertía de hecho en un impuesto directo, no trasladable, cuyo efecto era análogo al de impuesto a las ganancias cuya aplicación le está vedada al Fisco municipal por imperio de la ley de Coparticipación federal de impuestos” (*sic*, fs. 519), no constituye una respuesta mínima de entidad suficiente que impida no tener por desierto el recurso en este punto, ya que el razonamiento se desentiende de las alteraciones jurisprudenciales en la doctrina del Tribunal cimero y de que es el mismo Estado nacional quien fijara las tarifas a percibir por la Sociedad del Estado que, por lo demás, es el titular de tal ente colectivo, lo que denota un comportamiento dual y contradictorio.

Por otro lado, la falta de cómputo de la incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la fijación de la tarifa obedece a la conducta discrecional del propio Estado nacional, lo cual según conocida y constante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación deja huérfanos de sustento agravios con pretendida base constitucional (*Fallos*: 305:568; 307:635; 310:884, entre muchos otros).

La argumentación que sostiene el recurrente en torno a la interferencia que en las actividades de un *establecimiento de utilidad nacional* como la AGP produciría la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, llevándola a una situación de virtual quebranto, se desentiende de que corregir tal estado de cosas estuvo al alcance del propio Estado nacional que omitió el cómputo del gravamen al fijar la tarifa, como también que la significación de la deuda tributaria que se controvierte obedece a la acumulación de incumplimientos fiscales, como a la eventual liquidación de accesorios. Téngase en cuenta, a mayor abundamiento, que tratándose el tributo que se cuestiona de un impuesto genérico al consumo, ni siquiera podría prosperar la tacha de *confiscatoriedad* por parte del contribuyente de derecho —de absorberse una parte sustancial de la renta o capital—, tal cual lo ha decidido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación a diversos impuesto indirectos (v. *in re*: “*Fisco Nacional c. La Sociedad Anónima Roberto Bosch, por defraudación*”, *Fallos*: 170:180, sentencia del 23 de febrero de 1934 y “*Marcelo A. Montarcé v. Dirección Nacional de Aduanas*”, *Fallos*: 289:443, sentencia del 17 de septiembre de 1974, entre muchos otros). Otro tanto ha resuelto el Alto tribunal por la acumulación de la deuda del tributo y sus recargos (v. al respecto, *in re*: “*Agustín Soldati y otras*”, *Fallos*: 193:463, sentencia del 7 de septiembre de 1943, y concordantes).

Tampoco se ha hecho cargo la recurrente, que ya con la sanción de la ley nacional n° 18.310 en el año 1969 se sentó el principio de la jurisdicción

concurrente en los establecimientos de utilidad nacional (arts. 2º y 3º); que la ley nº 22.006, sancionada en el año 1979 —modificatoria de la ley nº 20.221 de Coparticipación Federal de Impuestos— contempló expresamente en el nuevo art. 9º, inc. b, numeral 1, del régimen de coordinación financiera, que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos resultaba procedente sobre “actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad”; que ese mismo año 1979 con la aprobación de la ley nº 22.016, art. 1º, primer párrafo, se derogaron “todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las sociedades de economía mixta regidas por el decreto-ley nº 15.349/46, ratificado por la ley nº 12.962, las Empresas del Estado regidas por la ley nº 13.653 (texto ordenado por decreto nº 4053/55 y modificaciones), o por leyes especiales, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la ley nº 19.550, las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la ley nº 19.550, las Sociedades del Estado regidas por la ley nº 20.705, las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales —todas ellas inclusive aunque prestaren servicios públicos—, los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la ley nº 21.526 y/o las leyes de su creación, según corresponda y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso”; y que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, gradualmente, fue aceptando las facultades concurrentes locales —en materia de poder de policía y potestad tributaria normativa— con las federales, revistiendo particular trascendencia, por consolidar tal doctrina judicial los recaídos en las causas “*B. J. Service Argentina S.A.R.C.e I. v. Provincia de Neuquén*”, Fallos: 305:1381, sentencia del 15 de septiembre de 1983, y “*B. J. Service Argentina S.A.R.C.e I. v. Provincia de Mendoza*”, Fallos: 306:1883, sentencia del 6 de diciembre de 1984.

Como referencia final en este aspecto, debe añadirse que la Reforma Constitucional de 1994 ha precisado, en armonía con todas las referencias legislativas y jurisprudenciales anteriores, en el art. 75, como competencia del Congreso de la Nación: *Inc. 30 – Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines* (el énfasis en negrita ha sido añadido).

Baste agregar que, como surge de los últimos fallos del Tribunal cimero que se han citado, la mera “incidencia” de un tributo no es “interferencia” y, además, que de entenderlo necesario el gobierno nacional siempre tiene en sus manos el ejercicio de la facultad que le acuerda la *Cláusula del Desarrollo, del Progreso o de la Prosperidad* (art. 75, inc. 18, CN), para decretar las dispensas fiscales que ameriten las circunstancias particulares de cada caso.

En cuanto a la *falta de onerosidad de la actividad que cumple la AGP*, la Cámara para decidir si la empresa pública es sujeto obligado del tributo, luego de un desarrollo argumental que puedo o no compartir, manifestó, de un lado, que la actividad del obligado tributario “(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 el accionante”; y, de otro, que “no hay apoyo normativo alguno que otorgue sustento al argumento de la actora en punto a que su objeto carece de una finalidad lucrativa”, añadiendo que distintos preceptos normativos parecen inducir a la solución contraria (fs. 467).

La falta de agravios expresos en relación a las afirmaciones precedentes —decisivas para resolver la controversia— impiden revisar este punto de la sentencia. Ello sentado, más allá de que el planteo quizás pudo introducirse por el apelante desde un ángulo diverso, esto es afirmando que la matriz conceptual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tal cual fue habilitado por la ley nº 23.548 de Coparticipación Tributaria en su art. 9, inc b, apartado 1, para no generar pugna en términos de analogía con los tributos nacionales sujetos a reparto, ha venido a reclamar la existencia del componente subjetivo del “ánimo de lucro”. El precepto de marras antes aludido, claro está que en relación al mismo artículo e inciso, pero tomando en cuenta al apartado 2, dio lugar a que el Máximo tribunal lo considerara una regla de derecho intrafederal que fija pautas prescriptivas y no meramente indicativas para los tributos locales (v. al respecto en materia de Impuesto de Sellos la doctrina de los fallos recaídos el 15 de abril de 2004 en las causas: “*Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v Provincia del Neuquen*” —Fallos: 327:1034—, “*Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia del Neuquen*” —Fallos: 327:1051—, “*Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima v. Provincia de Santa Cruz*” —Fallos: 327:1083—, “*Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego*” —Fallos: 327:1108—. En mi caso, he tratado la cuestión ante la transformación del anterior *Impuesto a las Actividades Lucrativas* en el actual *Impuesto sobre los Ingresos Brutos* sin abrir juicio sobre la validez de las regulaciones locales en este último gravamen cuando caracterizan su presupuesto de hecho dejando de lado el componente subjetivo (actividad lucrativa), haciéndome cargo que para algunos autores, en tal caso, al comprenderse como sujetos pasivos a entidades cooperativas o asociaciones con fines altruistas —que no tienen propósito de lucro— se configuraría una pugna con el régimen de coparticipación, mientras que para otras calificadas

opiniones, tal circunstancia no tendría entidad para invalidar la aplicación del gravamen (v. mi publicación “*Coparticipación y tributos Municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía*”, Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc, 2007, pág. 188”).

El último agravio contenido en el recurso, referido a la metodología empleada para arribar a la base del impuesto por determinación presunta, carece de desarrollo argumental suficiente para poner mínimamente en crisis el pronunciamiento del tribunal *a quo* y la falta de fundamentación frustra el planteo. A mayor abundamiento, sobre este particular, remito a las consideraciones que lucen en el enjundioso voto de mi colega doctora Ana María Conde.

Sobre la base de todos los desarrollos precedentemente efectuados, entiendo que el recurso ordinario de apelación interpuesto por la AGP no es hábil para incitar la competencia del Tribunal por ausencia de fundamentación suficiente, correspondiendo su rechazo, con costas (art. 62, 1º párrafo CCAyT).

Así lo voto.

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. Las quejas articuladas por el GCBA deben ser rechazadas. El recurso de apelación ordinario dirigido a cuestionar la sentencia de la Cámara, en cuanto dejó sin efecto la multa aplicada a la Administración General de Puertos por evasión fiscal, fue correctamente denegado. Ello así porque, tal como señala la jueza Ana María Conde, a los efectos del recurso intentado, no corresponde computar la multa aplicada dentro del importe mínimo exigido por el art. 26 de la ley n° 7 (texto conforme al art. 2 de la ley n° 189). La jurisprudencia de este Tribunal tiene establecido que “no puede hablarse de valor en disputa cuando lo que está en juego es la aplicación de una sanción administrativa, disciplinaria o represiva. Ello así, pues la finalidad de tal medida no consiste en reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario, sino en la restauración del orden jurídico infringido” (cf. “Ingeniería Gastronómica...”, expte. n° 3226/04, ya citado). En este punto, además, coincido con la explicación que formula el juez José O. Casás en el último párrafo del punto I de su voto.

Por su parte, el recurso de inconstitucionalidad también destinado a controvertir la multa aludida, pero computando el plazo para su interposición desde la denegatoria de la apelación ordinaria, resulta extemporáneo. Ello así pues la articulación de recursos improcedentes no suspende el plazo previsto por la ley 402 (art. 27) que debe computarse desde que el recurrente quedó notificado de la decisión de la Cámara cuyo contenido impugna [cf. mi voto *in re* “OSCBA (Obra Social de la Ciudad de Buenos Aires) s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Trigo, José

Luis c/ OSCBA s/ queja por apelación denegada' en 'Trigo, José Luis y otros c/ GCBA s/ amparo (art. 14, CCABA)", expte. n° 3158/04, resolución del 23/11/2004].

En consecuencia, corresponde rechazar los recursos de queja planteados por el GCBA.

2. En relación con el recurso de apelación ordinario concedido a fs. 483, que la AGP interpuso contra la sentencia definitiva que rechazó la impugnación de la resolución 3668-DGR-2000, mediante la que el fisco le había reclamado una diferencia en el pago del ISIB, correspondiente a los períodos fiscales 12/1988 y 1 a 12/1989, por la suma de \$996.414, 78, adelanto que propiciaré su rechazo.

3. Con carácter previo a fundar el resultado anticipado, corresponde señalar que la invocación de procesos en los que se habría declarado la incompetencia de la justicia de la CABA para intervenir en juicios de apremio entablados por el GCBA contra la AGP, así como la referencia a un precedente de la CSJN que decide atribuir al fuero federal la competencia para resolver una demanda de la AGP contra el GCBA, no constituyen hechos nuevos en los términos del CCAyT ni, de todos modos, es esta la oportunidad en la que las normas de rito permiten invocarlos (art. 231 y 293 del CCAyT). La fuerza de convicción o, eventualmente, la autoridad emergente de una decisión judicial vertida en otra causa, no dependen de una invocación dentro del universo de oportunidades delimitado por el art. 293 citado. A su turno, la jurisprudencia referida por la actora no otorga derecho alguno oponible en este pleito, puesto que corresponde a causas distintas de él, y en cuanto a la doctrina que asume vale lo que aquí se dice acerca de la cuestión debatida.

4. El rechazo de la excepción de prescripción opuesta y resuelta por el *a quo* como cuestión de previo y especial pronunciamiento, no constituye sentencia definitiva, puesto que no es la que resuelve la materia litigiosa o, dicho de otro modo, no es la que la ley procesal denomina definitiva; razón por la cual el recurso ordinario de apelación intentado carece de aptitud para abordar su tratamiento (cf. *mutatis mutandi* Fallos 311:549 y 327:3576 entre muchos otros). A su vez, la equiparación entre providencias anteriores o posteriores a la definitiva o la posibilidad de remitir cuestiones anteriores a una revisión coetánea con ella, que son admitidas en el marco del recurso extraordinario federal o del de inconstitucionalidad no lo son en el del recurso ordinario (Fallos 275:404; 276:226 y 300:372).

5. Los restantes agravios de la AGP versan sobre: (i) la nulidad de la resolución que determinó de oficio, sobre base cierta, el importe adeudado en concepto de diferencias en el pago de ISIB; (ii) la improcedencia de la pretensión fiscal por la falta de onerosidad de la actividad desarrollada por la

AGP; (iii) la improcedencia de la pretensión fiscal, esta vez, por interferir con la actividad propia de un ente de utilidad nacional y, finalmente, (iv) la ilegitimidad del mecanismo usado para calcular el impuesto en cuestión.

Las objeciones de la recurrente se limitan a reiterar los planteos que había formulado en el pleito que fueron analizados y rechazados por el *a quo* con argumentos de los que la AGP no se hace cargo, ni quedaron rebatidos por los motivos en los que la recurrente hubo apoyado su pretensión.

(i) En efecto, la cámara consideró que el informe para establecer si las tasas de servicios aplicadas por la AGP incluían la incidencia del ISIB resultaba inconducente para dirimir el conflicto de autos. Aunque la contribuyente insiste en postular lo contrario, no demuestra por qué esa prueba sería relevante para modificar el resultado del pleito cuando el *a quo* tuvo por probado que el cuadro tarifario no previó la incidencia del ISIB, pero consideró que “no puede hacerse cargar al fisco local con la imprevisión (por omisión) de la administración nacional (...)” (fs. 468 vuelta). En tal contexto, el agravio debe ser rechazado y descartada la existencia de un interés jurídico suficiente para abordar el planteo de inconstitucionalidad formulado contra el art. 116, inc. 16, del Código Fiscal (t.o 2000).

(ii) Tampoco rebate la recurrente el argumento del *a quo* según el cual la actividad de la AGP estaba alcanzada por el hecho imponible contemplado por el art. 82 de la Ordenanza Fiscal aplicable para los períodos reclamados, en la medida que la explotación de puertos comerciales no se encontraba exenta de la obligación de tributar ni, según indicó el pronunciamiento impugnado, lo estaban “[l]as Empresas y Organismos alcanzados por la ley 22.016” (art. 24 O.F, t.o 1988) entre los que incluyó a la AGP.

(iii) La interferencia que provocaría, según la AGP, la pretensión fiscal debatida en relación con el cumplimiento de la actividad propia que desarrolla la recurrente en un establecimiento de utilidad nacional no proviene, a criterio de la Cámara, de la potestad tributaria ejercida sino, conforme “el temperamento propiciado por la AGP”, de la magnitud que habría adquirido la deuda. En tal sentido, el pronunciamiento impugnado señaló 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 (...) de seguir su razonamiento bastaría con dejar de cumplir con las obligaciones tributarias para luego ser eximido del incumplimiento” (fs. 468).

El agravio propuesto, conjetura un perjuicio que, en realidad, no derivaría de la potestad tributaria ejercida sino, antes bien, del cobro del tributo reclamado; su análisis resulta, entonces, prematuro. En su caso, cuando la deuda pretenda ser ejecutada, quedaría configurada la oportunidad de valorar la cuestión y las consecuencias que de ella derivan (cf. mi voto *in re* “Correo Oficial de la República Argentina S.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Correo Oficial de la República Argentina S.A. s/ inf. falta de habilitación y otros’”, expte. n° 4808/06, resolución del 20/12/06).

Por otra parte, en relación con la jurisprudencia de la CSJN relativa a supuestos de doble imposición, originados por la imposibilidad de trasladar el ISIB a tarifas reguladas, la mera transcripción de los datos que identifican dos precedentes en la materia, no rebate las conclusiones del *a quo*, según las que “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” (fs. 470).

Además, el recurrente tampoco explica por qué subsistiría, actualmente, la alegada imposibilidad de trasladar los efectos económicos del impuesto reclamado, frente al carácter indirecto del tributo que nos ocupa. El planteo esbozado, en realidad, no viene a operar en beneficio de la AGP sino del usuario de los servicios que ella presta, dado que, ante la traslación del impuesto, la AGP no debe ser considerada como el contribuyente percutido (cf. TSJ *in re* “Asociación de Receptorías de Publicidad (A.R.P.) c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo s/ recurso de inconstitucionalidad”, expte. n° 329/00, resolución del 6/9/2000).

Aunque no es ésta la oportunidad para explayarse sobre el tema, lo cierto es que la Nación asume posición en materia de aplicación del ISIB cuando adopta la ley de coparticipación federal. En ella no quedan exentos, no al menos automáticamente los generados por servicios de la naturaleza del que nos ocupa ni la de las personas que los prestan. Esto es altamente significativo cuando la consecuencia de la postura de la actora es proyectar una exención *ratione personae* que se torna *ratione materiae* por el modo en que está organizada la actividad. Ciertamente, el tratamiento fiscal que postula la actora (hora de no sujeción, hora de exención) no encuentra apoyo, ni lo busca, en una norma federal expresa.

(iv) La AGP se agravia por cuanto estima que la base imponible del tributo fue fijada sobre base presunta, aunque el acto determinativo expresa hacerlo sobre base cierta. Sin embargo, el memorial no aporta elemento alguno para rebatir el juicio formulado por el *a quo* según el cual “el cálculo de la base imponible obedeció a las propias declaraciones formuladas por la actora en sede administrativa (...) y a sus libros contables en lo que era pertinente” (v. fs. 517 ss). La recurrente, en realidad, se limita a citar jurisprudencia y doctrina sin mostrar cómo su aplicación al caso de autos conduciría a modificar el pronunciamiento impugnado.

En consecuencia, por las razones dadas, así como por los motivos que en sentido concordate surgen del voto de mi colega Ana María Conde y oído el Sr. Fiscal General Adjunto, corresponde rechazar el recurso ordinario de apelación interpuesto por la AGP, con costas.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. Los expedientes “GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en/ ‘Administración General de Puertos c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art.114 Cod. Fisc.)” (nº 5250) y “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en/ ‘Administración General de Puertos c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)” (nº 5272) fueron acumulados a los autos “Administración General de Puertos c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido” (nº 5374) y, el Tribunal deberá dictar una única sentencia que resuelva la totalidad de las cuestiones planteadas de acuerdo con lo prescripto por los artículos 170 y 171 del CCAyT (conforme providencia de fs. 513).

Anticipo que la solución que propongo en mi voto consiste en admitir la queja por recurso ordinario denegado del GCBA (correspondiente al expediente nº 5250); que deberá tratarse en primer término en atención al estado procesal de las actuaciones. Mi decisión exige diferir el abordaje del recurso ordinario concedido de la Administración General de Puertos hasta que el recurso ordinario del GCBA se halle en condiciones de ser resuelto.

I. Sobre la queja por recurso ordinario de apelación denegado del GCBA.

2. La presentación directa de fs. 565/581 vuelta, oportunamente interpuesta por el GCBA, deber ser admitida.

3. Para resolver la presente queja, considero necesario volver sobre ciertas circunstancias de la causa.

El 30 de noviembre de 2.006, la Sala II de la CCAyT resolvió “rechazar la demanda interpuesta por la actora, a excepción de la sanción por evasión impuesta la que (...) se deja sin efecto” (fs. 459/474).

Contra dicha decisión, la Administración General de Puertos y el GCBA dedujeron los recursos ordinarios de apelación que obran a fs. 482 y vuelta y a fs. 478/479, respectivamente.

El 27 de marzo de 2.007, la Cámara concedió el recurso ordinario de apelación interpuesto por la actora pues estimó que a su respecto “...se encuentran verificados los presupuestos de admisibilidad...”: el recurso fue incoado contra una sentencia definitiva y el monto de la apelación asciende a la suma de novecientos noventa y seis mil cuatrocientos catorce pesos con setenta y ocho centavos (\$ 996.414.78) que [tal como lo precisa la Sala] “...surge de atacar la determinación de oficio efectuada por la demandada...”. Por su parte, la Cámara sostuvo que el único agravio del recurso ordinario de apelación del GCBA se refería a la multa por evasión y, consecuentemente, lo declaró inadmisibile con apoyo en los fundamentos que expusiera el Tribunal Superior en los autos “Ingeniería Gastronómica SA c/ Dirección General de Rentas (Res. 5277/DGR/2000) s/ recurso de

apelación judicial c/ decisiones de DGR s/ recurso de apelación ordinario concedido”, expte. nº 3226, resolución del 17 de marzo de 2.005 y “Viajes ATI S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido”, expte. nº 3918, resolución del 02 de noviembre de 2.005 (fs. 483 y vuelta).

4. La pieza de fs. 565/581 vuelta contiene el relato de los antecedentes de la causa y crítica el auto denegatorio del recurso ordinario de apelación al afirmar, entre otras razones, que los pronunciamientos que allí se mencionaran no guardan correspondencia con la situación de autos. Dice el GCBA, en apoyo a su postura, que “[e]n los dos precedentes citados el recurrente pretendía rebatir lo resuelto en relación a la determinación de oficio...” (fs. 576 vuelta) de modo tal que —a criterio del Tribunal Superior— “...la multa era un accesorio del principal (la determinación)” (fs. 576 vuelta) mientras que en el presente recurso el GCBA “...nunca **incluyó** la multa en el concepto del valor disputado [pues] la multa en sí **es** el valor disputado...” (fs. 575 vuelta, las negritas y cursivas son del original) y supera el monto mínimo legal que establece el artículo 26 inciso 6 de la ley nº 7 para la procedencia del recuso intentado.

Como ya lo señalara, la instancia ordinaria de revisión ante el Tribunal fue habilitada, por la Sala II, para una sola de las partes (la actora), quien hubo recurrido la imposición de la obligación tributaria presuntamente incumplida.

Los recursos de ambas partes lograron demostrar que el valor económico de sus propios agravios supera —en cada caso— la suma de pesos setecientos mil (\$ 700.000).

En estas condiciones, el GCBA pretende “...con la interposición del recurso de apelación (también esgrimido por la contraria), (...) que el Tribunal Superior de Justicia examine la sentencia criticada bajo las contrapuestas posturas de las partes, explyadas en sus memoriales respectivos sin ningún tipo de limitación legal en torno a las materias susceptibles de tratamiento” (fs. 572 vuelta).

A fin de garantizar la igualdad procesal de las partes (conforme lo requiere el artículo 27 inciso 5 apartado c del CCAyT) —principio que constituye una derivación del derecho constitucional de igualdad ante la ley (artículos 16 de la CN y 10 de la CCBA)—, habré de admitir —en atención a las particularidades que presenta la causa— la procedencia de la queja del GCBA, debiendo darse cumplimiento al trámite previsto por el artículo 39 de la ley nº 402.

II. Sobre la queja por recurso de inconstitucionalidad denegado del GCBA.

5. El escrito de fs. 745/757 vuelta no puede ser admitido.

6. El quejoso atribuye arbitrariedad al auto denegatorio de fs. 504 y vuelta toda vez que "...el único fundamento que da el tribunal sentenciante es que '*...la parte demandada ha quedado notificada mediante cédula de la sentencia recurrida el 05/12/06...*' (fs. 752 vuelta, las cursivas son del original). Afirma que, denegado el recurso ordinario de apelación en base a argumentos que carecen de sustento jurídico (fs. 752), "**...renace [a su favor] el derecho (...) a hacer uso del recurso de inconstitucionalidad, el cual no había decaído** tal como parece entender el a quem, **sino que había sido superado** por el recurso de apelación ordinaria" (fs. 752 vuelta, las negritas me pertenecen).

7. La queja no puede prosperar pues el recurso de inconstitucionalidad que la precede (de fecha 18 de abril de 2.007) no fue interpuesto en tiempo oportuno.

En el punto II de la queja titulado "OBJETO" se lee: "...vengo a interponer Recurso de Queja contra la decisión emanada de la Sala II de la Cámara de Apelaciones de fecha 30 de mayo de 2.007, en cuanto resolvió no conceder el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la sentencia de fecha 30/11/06..." (fs. 745).

La sentencia del 30 de noviembre de 2.006 —que rechazó la demanda interpuesta por la Administración General de Puertos a excepción de la sanción por evasión que dejó sin efecto— fue notificada al GCBA el 05 de diciembre de 2.006 (cédula a fs. 475).

La Sala II constató, con acierto, que había transcurrido ampliamente el tiempo que el ordenamiento legal confiere para la interposición del recurso de inconstitucionalidad. La ley n° 402 establece, con claridad y precisión, qué decisiones son recurribles mediante un recurso de esa índole y cuál es el plazo dentro del cual su interposición resulta útil.

No se trata, como alega el GCBA, de que su parte pudiese prever el resultado negativo de la apelación ordinaria sino de que interpusiera en tiempo y forma, los recursos que la ley pone a su disposición para la defensa de sus derechos.

No coincido con el quejoso cuando manifiesta que el "...recurso de inconstitucionalidad (...) había sido superado por el recurso de apelación ordinaria" (fs. 752 vuelta) pues dichos recursos no han sido previstos para idénticos fines de modo tal pudieran ser intercambiables.

El recurso ordinario de apelación procede siempre que "...el/la apelante (...) [acredite] el cumplimiento de los recaudos previstos en el artículo 26 inciso 6) de la Ley N° 7, modificado por el artículo 2° de la Ley N° 189" (artículo 38 de la ley n° 402). En cambio, el recurso de inconstitucionalidad —que no se halla limitado en razón del monto— se encuentra previsto para aquellos casos donde "...se haya controvertido la interpretación o aplicación de normas contenidas en las constituciones nacional o de la ciudad, o la validez de una norma o acto bajo la pretensión

de ser contrarios a tales constituciones siempre que la decisión recaiga sobre esos temas” (artículo 27 de la ley nº 402).

El recurso de inconstitucionalidad —cuya denegatoria diera lugar a la presente queja— se interpone “...contra las sentencias definitivas del tribunal superior de la causa...” (artículo 27 de la ley nº 402) “...por escrito, fundamentado, ante el tribunal que ha dictado la resolución que lo motiva y **dentro del plazo de diez (10) días contados a partir de su notificación...**” (artículo 28 de la ley nº 402, las negritas me pertenecen). Este último recaudo no ha sido satisfecho, lo que determina el rechazo de la queja que, en estas condiciones, ya no se sostiene.

III. Sobre el recurso de apelación ordinario concedido de la Administración General de Puertos.

8. Admitida la queja del GCBA (según argumentos expuestos en el apartado **I.** de mi voto) y hasta tanto se cumpla con el traslado del memorial del agravio del recurso ordinario interpuesto a fs. 478/479 no corresponde avanzar en el análisis ni dictar resolución en el recurso ordinario de apelación que fue concedido por la Cámara.

IV. Mi voto.

9. Por lo expuesto precedentemente, voto por: a) admitir la queja por recurso ordinario denegado del GCBA y, en consecuencia, ordenar que los autos sean puestos a disposición del recurrente para que presente, en el plazo de diez días, el memorial de su agravio y se cumpla el trámite que rige el artículo 39 de la ley nº 402, b) diferir el tratamiento del recurso de la actora hasta que el recurso ordinario del GCBA se encuentre en condiciones de ser resuelto, c) rechazar la queja por recurso de inconstitucionalidad denegado del GCBA.

El juez Julio B. J. Maier dijo:

Me adhiero al voto de la Dra. Ruiz y explico: al rechazar la sentencia la imposición de una sanción por evasión, cuyo importe es superior a los \$ 700.000 —sanción que esa sentencia deja sin efecto— habilita automáticamente la instancia ordinaria (de apelación) ante el TSJ. Tiene razón el GCBA, demandado judicialmente en la ocasión, cuando aclara que los fallos anteriores del TSJ, invocados por la Cámara para rechazar el recurso del GCBA, no resultan pertinentes al caso actual: esos fallos evitan la suma de conceptos, pero no pueden impedir que cada uno de los conceptos aislados —en su carácter individual de *ultimo valor disputado*— supere el antedicho importe previsto por la ley para tornar posible la apelación ordinaria ante el TSJ. Admitir lo contrario importaría tanto como

dejar firme, sin permitir cuestionamiento alguno, un importe que integra el plexo normativo cuya totalidad se dirime en la causa.

Por ello, emitido el dictamen del Fiscal General Adjunto, por mayoría

**el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:**

1. Rechazar el recurso de queja interpuesto por el GCBA a fs. 565/581, contra la resolución que desestimó el recurso ordinario de apelación.

2. Rechazar el recurso de queja interpuesto por el GCBA a fs. 745/757, contra la resolución que declaró extemporáneo el recurso de inconstitucionalidad.

3. Rechazar el recurso ordinario de apelación deducido por la Administración General de Puertos y fundado a fs. 515/519, con costas a la recurrente.

4. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva al tribunal remitente.