

Expte. n° 4634/06 “Droguería Americana SA c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)”, sentencia de fecha 9/10/2006.  
**Voces:** Compensación judicial. Variación de alícuotas. Actualización monetaria.

**Expte. n° 4634/06 “Droguería Americana SA c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido” y su acumulado expte. n° 4315/05 “Droguería Americana S.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Droguería Americana S.A. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ recurso de apelación’”**

**Buenos Aires,** 9 de octubre de 2006

**Vistos:** los autos indicados en el epígrafe,

**resulta:**

1. Droguería Americana S.A. (en adelante DA) interpuso recurso de apelación contra la resolución n° 2556/DGR/95, del 28/11/95, confirmada por resolución n° 983/99 de la Secretaría de Hacienda, que determinó de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, ISIB) por los períodos fiscales 1990/1992, intimó el pago de las diferencias de impuestos resultantes con su actualización e intereses y aplicó una multa. Solicitó que la Cámara de Apelaciones revoque los actos impugnados y disponga la devolución de las sumas abonadas con los intereses correspondientes.

La recurrente manifestó que tiene por actividad principal la “comercialización mayorista de especialidades medicinales” y, en reducida proporción, la “comercialización mayorista de productos alimenticios”.

Expresó que la ordenanza n° 44.378, publicada el 26/7/90, modificó la Ordenanza Fiscal al establecer que la base imponible del ISIB para la comercialización mayorista de especialidades medicinales estaría constituida por la diferencia entre los precios de compra y de venta, abandonando el régimen general aplicable hasta su dictado, en el cual la base estaba integrada por la totalidad de los ingresos brutos. Contemporáneamente se sancionó la Ordenanza Tarifaria para el año 1990 (n° 44.379, publicada el

27/7/90) que incrementó las alícuotas del ISIB a partir de enero de 1990. Así, la tasa general fue llevada del 3% al 3,25 %.

Con respecto a la comercialización mayorista de ciertos productos alimenticios, hasta el año 1990 la actividad estuvo sujeta al “régimen de precios regulados”, por esa razón, la tasa aplicable era del 1%. La Ordenanza Tarifaria para el año 1990 mantuvo la alícuota reducida, aunque la estableció en el 1,08%. Pero a partir del 1/1/90 tales precios quedaron “liberados”, con lo cual faltaba la condición de “precios regulados” para que fuese aplicable la tasa reducida. En consecuencia, el tributo quedó alcanzado sin minoraciones con la alícuota general.

En razón de estas reformas, la actora procedió a reliquidar los anticipos ya abonados (1° al 6°) aplicando la alícuota del 3,25% sobre la base imponible establecida por la Ordenanza Fiscal n° 44.378. Esta operación generó un saldo a favor del contribuyente que fue imputado al pago de una diferencia de impuesto por la comercialización mayorista de artículos comestibles, a la cancelación de los anticipos con vencimiento a partir de agosto de 1990, a la declaración jurada de ese período, a las obligaciones del ejercicio 1991 (anticipos y saldo final de la declaración jurada) y al pago parcial del primer anticipo de 1992.

La recurrente sostuvo que el cambio de la base imponible que previó la Ordenanza Fiscal n° 44.378, era de aplicación a todo el ejercicio 1990, por tratarse de un “impuesto genéricamente de ejercicio”, específicamente anual; sin que obstará a ello que la legislación prevea periódicos vencimientos mensuales (anticipos), que se ingresan a cuenta de la obligación tributaria que en definitiva se determine.

Con respecto a la comercialización mayorista de ciertos productos alimenticios, afirmó que en tanto la Ordenanza Tarifaria para el año 1990 fue publicada el 27/7/90, los decretos que, hasta esa fecha, exigieron el pago de anticipos, carecían de base legal. Por ende, no existió trasgresión a la ley, por el error en la alícuota aplicable a los productos alimentarios con precios que dejaron de estar regulados. Agregó que DA “rectificó espontáneamente la determinación del tributo” aplicando la alícuota correcta e imputó al pago de las diferencias adeudadas el saldo a su favor resultante de la reliquidación de los anticipos 1° al 6° por modificación de la base imponible del tributo en el rubro comercialización de especialidades medicinales.

Se agravó, también, por la multa aplicada, ya que no se trataba de un supuesto de evasión fiscal, pues el contribuyente, a lo sumo, obró con error excusable que lo exime de culpa. Requirió la declaración de inconstitucionalidad del art. 54 de la Ordenanza Fiscal por prever una infracción objetiva.

Subsidiariamente, planteó la inconstitucionalidad del decreto municipal n° 1184/90 que establece la actualización financiera liquidada en la resolución que atacara.

**2.** La Procuración General contestó el recurso (fs. 206/222). Al hacerlo afirmó que: a) la modificación de la base imponible, por la Ordenanza Fiscal n° 44.378, tuvo vigencia a partir de los ocho días de su publicación, pues la norma no dispuso lo contrario; b) la liquidación del tributo debió ajustarse a la ley aplicable en dicho momento y cualquier modificación posterior no pudo tener efecto sobre lo ya cancelado; y c) los anticipos no son meros pagos a cuenta sino obligaciones a las que se debe dar el carácter de definitivas e independientes.

Agregó que, en tanto la Ordenanza Tarifaria —que modificó las alícuotas— previó su aplicación a partir del 1/1/90, no era admisible que se aplique analógicamente la retroactividad establecida en ella a la Ordenanza Fiscal n° 44.378, que nada dijo al respecto.

La demandada, además, sostuvo que la compensación pretendida por la actora con el supuesto saldo a su favor era improcedente pues: a) no existía saldo a su favor y b) la compensación y la reliquidación de los anticipos sólo podían ser realizadas de acuerdo a los procedimientos establecidos en las normas vigentes. En consecuencia, la norma obligaba a reliquidar el impuesto con la alícuota fijada por la ley a partir del 1/1/90, pero no a modificar la base imponible sobre la que debía calcularse. Sólo a partir de julio podía liquidarlo tomando en cuenta la base imponible especial resultante de la diferencia entre el precio de venta y compra. Hubo, por lo tanto, un exceso en la conducta de la recurrente pues, sin sustento jurídico, procedió como si la ley le hubiese reconocido el derecho de repetir el tributo.

En cuanto a la multa, afirmó que en tanto la infracción no constituye un delito, no resulta exigible la existencia de culpa.

**3.** La sentencia de la Cámara (fs. 466/469) sostuvo que la base imponible dispuesta por la Ordenanza Fiscal n° 44.378 era aplicable a todo el año 1990. En consecuencia, revocó la resolución n° 2556/DGR/95.

Además, rechazó la acción de repetición, por considerar que ella posee un procedimiento administrativo que debe ser agotado antes de requerir su revisión judicial y por la existencia de divergencia en torno a los montos ingresados por la contribuyente y a los determinados al tiempo de la inspección.

**4.** Frente a esta decisión, DA interpuso el recurso de apelación ordinario previsto en la ley n° 402 (fs. 470) y el recurso de inconstitucionalidad (fs. 475/479). Ante el Tribunal presentó, respecto del primero, el memorial de agravios agregado a fs. 514/518.

La recurrente sostuvo que:

a) La demandada no desconoció los pagos efectuados por la actora y que las impugnaciones a la pericia contable no se refieren al ingreso de las sumas que pretende repetir.

b) La decisión de la Cámara importó desconocer el principio de preclusión procesal ya que ella habilitó la instancia para el tratamiento de todas las cuestiones involucradas en el recurso de apelación.

c) La exigencia de volver a transitar la instancia administrativa constituyó un exceso ritual manifiesto.

d) En tanto el art. 57 del CF (año 2001) estableció el carácter “facultativo” de la reclamación administrativa de repetición, lo decidido importa una violación al principio de tutela judicial efectiva.

**5.** La Procuración General contestó el traslado del memorial (fs. 523/529). Afirmó que: el recurso de apelación se dirigió contra resoluciones administrativas que no trataron sobre un reclamo de repetición; la apelación judicial sólo pudo tener por objeto la revocación del acto administrativo; y enfatizó que el reclamo previsto en el art. 57 del Código Fiscal no es facultativo.

Agregó que existían groseras divergencias en cuanto a los montos que la actora dijo haber ingresado y la suma que hipotéticamente podría repetir. Asimismo, advirtió que aún bajo los parámetros fijados por la sentencia de Cámara, no se había acreditado ni en la actuación administrativa, ni en el proceso judicial, cuál era la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de las especialidades medicinales enajenadas.

**6.** El Sr. Fiscal General Adjunto (fs. 532/538) consideró mal concedido el recurso pues infirió que la apelación reglada en el art. 113, inc. 5, de la CCBA es una vía de impugnación sólo a favor del Estado. También sostuvo que el planteo de la actora referido a la repetición de las sumas abonadas excede el objeto legalmente establecido para el recurso de apelación directa, ya que el art. 115, CF, sólo regula la pretensión anulatoria del acto de determinación de oficio. En su opinión, en el caso concreto, se violaría el principio de congruencia pues la cuestión no fue introducida al presentarse el recurso jerárquico.

Finalmente, esgrimió que no se configuraba satisfactoriamente el requisito de monto mínimo establecido. Señaló, a tales fines, que existían fuertes divergencias con respecto a los montos ingresados por la actora, que el informe pericial fue impugnado por la Ciudad y que el monto reclamado —derivado de la pericia contable (\$ 1.105.284,86)— incluye \$ 360.633,15 correspondientes a intereses.

**7.** Por su parte, la Procuración General interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la sentencia de la Cámara. Al serle denegada su concesión, presentó ante el Tribunal la pertinente queja que tramitó por expediente n° 1899/02. En ella sostuvo que:

a) la sentencia de la Cámara fue arbitraria por falta de fundamentación suficiente. Afirmó que las diferencias detectadas por el

Fisco en la determinación efectuada no respondieron sólo a una interpretación divergente en cuanto a la aplicación de la base imponible en relación al rubro “ventas de especialidades medicinales”, ya que existían otros rubros (“venta de productos alimenticios”) y otras posiciones (anticipos) que no fueron abonados por el contribuyente y sobre los que la sentencia no se expidió. No se fundamentó por qué se revoca toda la resolución. Tampoco se consideró en la sentencia su defensa referida a que la compensación que pretende la actora no estaba autorizada por la DGR.

b) En tanto la sentencia realizó una aplicación analógica de la norma tributaria referida a la retroactividad de la alícuota para fijar la vigencia de la Ordenanza Fiscal 44.378, referida a la base imponible, se violó el principio de legalidad o reserva de ley tributaria.

**8.** El Sr. Fiscal General Adjunto postuló el rechazo de la queja (fs. 37/40, expte. n° 1899/02) por considerar que no se planteó una cuestión constitucional adecuadamente fundada.

**9.** El Tribunal en la sentencia del 17 de noviembre de 2003, por mayoría, resolvió: “**1. Rechazar** el recurso ordinario de apelación interpuesto por Droguería Americana. / **2. Admitir** parcialmente el recurso de queja planteado por el GCBA. / **3. Admitir** parcialmente el recurso de inconstitucionalidad planteado por el GCBA y ordenar devolver el caso a la Cámara para que se pronuncie sobre las cuestiones omitidas y dicte nueva sentencia conforme a este pronunciamiento. / **4. Distribuir** las costas del recurso en un 80% a la actora y en un 20% a la demandada”.

Las cuestiones omitidas fueron señaladas en el voto del juez Maier, al que adhirieron las juezas Ana María Conde y Alicia E. C. Ruiz, en los siguientes términos: “Los argumentos desarrollados por la procuración, al contestar la demanda articulada en forma directa ante la Cámara, mantenidos en el recurso de inconstitucionalidad, que la sentencia omitió considerar (inadmisibilidad de la compensación, diferencias de alícuota en el tratamiento de las ventas mayoristas de productos alimenticios, diferencias de base imponible con sustento en cifras verificadas según los balances generales en aquellos productos y normativa aplicable para la actualización de la deuda), tenían capacidad para modificar la decisión, ya que era necesario justificar por qué la sentencia revocaba en forma íntegra la resolución 2556/DGR/95” (fs. 588).

**10.** Devueltas las actuaciones a la alzada, la Sala II de la Cámara de Apelaciones, con fecha 11/5/05, dictó una nueva sentencia (fs. 679/684). En los fundamentos la Cámara reseñó la decisión del Tribunal en aquellos aspectos en los que se confirmó la decisión de la alzada y señaló que “entendió el Superior Tribunal que la sentencia de Cámara había omitido pronunciarse sobre otros aspectos de la materia en debate. Omisión ésta que injustificaba la revocación *in totum* del acto administrativo; (...) Los

puntos considerados no tratados pueden resumirse del siguiente modo: Inadmisibilidad de la compensación efectuada por la contribuyente (producida a partir de la reliquidación practicada con motivo de la modificación de la alícuota sobre la base imponible, generando un saldo a favor. Este saldo fue imputado al pago de una diferencia de impuesto por la comercialización mayorista de artículos comestibles, a la cancelación de los anticipos con vencimiento a partir de agosto de 1990, a la declaración jurada de ese período, a las obligaciones del ejercicio 1991 y al pago parcial del primer anticipo de 1992). Diferencia en la alícuota sobre base imponible en el tratamiento de las ventas mayoristas de productos alimenticios. Diferencias en la base imponible con sustento en cifras verificadas según los balances generales en los productos alimenticios y medicinales. Normativa de aplicación a los fines de actualización de la deuda”. La decisión adoptada fue: “I. Revocar parcialmente la resolución nro. 2556/DGR/95, admitiendo la compensación practicada por la contribuyente, de conformidad con lo expuesto en el punto 7 que precede. II. Confirmar parcialmente la resolución citada en cuanto a las diferencias que detectara la inspección actuante y los ingresos efectuados por la contribuyente. III. Rechazar la defensa articulada en torno a la condonación de intereses. IV. Rechazar la inconstitucionalidad esgrimida contra la actualización monetaria practicada por la demandada. V. Revocar parcialmente la resolución apelada en cuanto impone una sanción de multa a la contribuyente, la cual queda sin efecto. VI. Existiendo vencimientos recíprocos de las partes, las costas se fijan en 60 por ciento a la parte actora y en un 40 por ciento a la parte demandada (artículo 62 CCAyT, segundo párrafo)”.

**11.** La Procuración General planteó recurso de apelación ordinario, dado que, a su entender, “la contraria impugna la determinación de diferencias que estableció la Dirección General de Rentas en la suma de \$ 744.345,64, con más una multa de \$ 290.788,40” (fs. 685). El recurso fue concedido por la alzada (fs. 729).

DA, por su parte, interpuso recurso de inconstitucionalidad (fs. 705/710 vuelta), que fue contestado por la Procuración General (fs. 716/725 vuelta). La Sala II no concedió el recurso por entender que la parte actora no expuso “con la fundamentación y precisión debida un caso constitucional”, ya que “centra sus agravios en cuestiones de hecho ajenas a la instancia cuya habilitación pretende”, que “sólo traslucen una mera discrepancia subjetiva con la solución del Tribunal, sin que se advierta una crítica concreta, desarrollada y fundada del decisorio” (fs. 727 y vuelta). Contra esta resolución, DA planteó la queja agregada a fs. 736/762, en virtud de la acumulación ordenada por el juez de trámite a fs. 763.

Por su parte, la Procuración General expresó los agravios de su apelación a fs. 767/775 vuelta, los que fueron contestados por DA a fs. 778/782.

En un primer dictamen (fs. 759/761), el Fiscal General Adjunto propició el rechazo de la queja, con fundamentos similares a los expresados por la alzada para denegar la concesión del recurso de inconstitucionalidad; a los que agregó, en lo atinente a la inconstitucionalidad del decreto n° 1184/MCBA/90: a) que “la firma apelante no acreditó que la actualización modificaba indebidamente la cuantía del impuesto alterando sus valores de manera confiscatoria o constitucionalmente repudiable”, y b) que la parte actora utilizó los mecanismos de actualización cuando compensó la deuda, lo que resulta contradictorio con su pretensión.

Al contestar la vista sobre el recurso de apelación, el Fiscal General Adjunto consideró que “la pretensión deducida, por corresponder estrictamente a la satisfacción de un interés particular, no amerita el ejercicio de las competencias propias de este Ministerio Público Fiscal” (fs. 785/786 vuelta).

### **Fundamentos:**

#### **El juez José Osvaldo Casás dijo:**

##### **I. Recurso de apelación del Gobierno de la Ciudad.**

1. El recurso ordinario fue interpuesto en forma y en tiempo oportuno por la demandada. Sin embargo, fue incorrectamente concedido por la Cámara (fs. 705/706).

En efecto, el art. 26 de la ley n° 7 (texto conforme al art. 2° de la ley n° 189) dispone que el TSJ conoce “en instancia ordinaria de apelación en las causas en que la Ciudad sea parte, *cuando el valor disputado en último término, sin sus accesorios, sea superior a la suma de pesos setecientos mil (\$700.000)*” (bastardilla agregada).

Por su parte, el art. 38 de LPT, n° 402, establece que en el recurso ordinario de apelación “*el/la apelante debe acreditar el cumplimiento de los recaudos previstos en el art. 26 inc. 6) de la ley n° 7 modificado por el art. 2 de la ley n° 189*” (bastardilla agregada).

Así, son condiciones de admisibilidad del recurso ordinario de apelación que la Ciudad sea parte, que el valor disputado sea superior a \$700.000 y, conforme lo tiene dicho este Tribunal, que el recurso se dirija contra una sentencia definitiva (cf. *in re: "Playas Subterráneas S.A. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ impugnación de actos administrativos"*, expte. n° 860/01, resolución del 9 de abril de 2001, *Constitución y Justicia* [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004, t. III, p. 83 y siguientes).

2. Si bien al interponer el recurso la Procuración General intentó justificar la concurrencia del requisito referido al valor disputado señalando que "la contraria impugna la determinación de diferencias que estableció la Dirección General de Rentas en la suma de \$ 744.345,64, con más una multa de \$ 290.788,40" (fs. 685), es evidente que la demandada ha incluido en el cálculo las sumas correspondientes a multa, las que no deben computarse para conformar el monto en disputa en casos de apelación ordinaria.

Tal como ya lo he sostenido en mi voto 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, sentencia del 17 de marzo de 2005, la afirmación contenida en el párrafo precedente se sustenta en la naturaleza de tales penalidades, que es disciplinaria o represiva, y, por tanto 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). Por tal razón, el importe de las sanciones pecuniarias no es reconducible al *valor disputado en último término*, que establece el art. 26 de la ley n° 7.

Tal cual lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en una vasta secuencia jurisprudencial, *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.

Remito sobre el particular al catálogo de pronunciamientos del Alto Tribunal Federal que, a otros fines, inventariara en el voto que emitiera 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, resolución de fecha 7 de abril de 2004. A las causas allí señaladas, corresponde añadir citas más recientes de pronunciamientos del Tribunal cimero relativos a multas por conductas tipificadas en la ley n° 11.683, *in re: "Club Atlético Vélez Sarsfield Asociación Civil (TF 15182-1) v. Dirección General Impositiva"* (Fallos: 326:3225),

sentencia del 8 de septiembre de 2003, y causa: “*Hotel Presidente (TF 7958-1) v. Dirección General Impositiva*” (Fallos: 327:598), sentencia del 23 de marzo de 2004.

**3.** Descartado que la multa pueda computarse para el cálculo del monto disputado ante esta instancia, es dable señalar que corresponde a quien recurre por esta vía justificar por qué razón *su* interés patrimonial en el litigio se mantiene —al acudir ante esta instancia— por una suma igual o superior a la indicada en la ley. Así, la parte debe demostrar el valor económico *de sus propios agravios*, que es independiente del monto de los agravios de su contraparte. Además, la cuantía de la pretensión originaria no es relevante, pues la demanda pudo ser acogida parcialmente en las instancias anteriores.

En la presentación de fs. 685 la Procuración General afirma que “*la contraria* impugna la determinación de diferencias que estableció la Dirección General de Rentas *en la suma de \$ 744.345,64*” (el destacado en bastardilla me pertenece). Tal aseveración resulta insuficiente para acreditar el requisito en consideración por dos razones:

- a) no expresa cuál es el monto de sus propios agravios, sino los de la parte contraria;
- b) se refiere al monto de la impugnación originaria y no la pretensión subsistente.

**4.** Sobre el último punto debe tenerse presente: a) que el fallo anterior del Tribunal dejó firme la decisión de la alzada referida a la vigencia para todo el ejercicio fiscal 1990 la nueva base imponible y alícuota establecida en la reforma a la ordenanza fiscal; b) que la sentencia ahora recurrida reconoce al actor el derecho a la compensación de lo abonado en exceso durante las primeras posiciones del año 1990, por venta de productos medicinales; y c) que esa sentencia también reconoce que subsisten diferencias que no tiene causa en la aplicación de la nueva ordenanza a las posiciones 1 a 6 de 1990.

De tal manera, la cuantía del reclamo del actor, que la Procuración invoca, ha quedado reducido a un valor que todavía no ha sido determinado. La lectura del recurso de inconstitucionalidad de DA corrobora esta afirmación pues permite advertir que la actora impugna ante este estrado que no existieron otras diferencias, que es inconstitucional la actualización de la deuda dispuesta por decreto del poder ejecutivo municipal, etc.

Así, la diferencia total señalada en el acto administrativo impugnado no refleja la trascendencia cuantitativa actual de la controversia, para ninguna de las partes.

**5.** Por ello, la Procuración General, que se agravia por la compensación admitida por la Cámara, debió presentar ante el Tribunal un nuevo cálculo aritmético que, descartando la compensación a la que se

opone: a) tomara sí en consideración el criterio de aplicación a todo el ejercicio fiscal 1990 de la Ordenanza Fiscal n° 44.378, b) tuviera presente las diferencias de otro origen detectadas en la inspección por los períodos posteriores a la posición 6 de 1990, y c) adaptar las anteriores a la nueva base imponible y alícuota (tal como lo propuse en el punto 14 de mi voto en la sentencia anterior del Tribunal). Solo así sería posible conocer cuál es valor actual disputado ante esta instancia por la Procuración General, que, obviamente, no es ya el que reflejan las diferencias indicadas en el acto de determinación de deuda impugnado.

Dicho en otros términos: si las diferencias determinadas originariamente por la inspección partían de la base: a) de no admitir la aplicación a los seis primeros anticipos del año 1990 de la nueva forma de liquidación del tributo (base imponible y alícuota) y b) de la constatación de diferencias entre las sumas denunciadas por el contribuyente con las emergentes de sus registros contables; una vez que la sentencia del Tribunal dio razón a DA respecto de la posibilidad de aplicar la reforma a la ordenanza fiscal a todo el ejercicio 1990, y que la Cámara rechazó la impugnación de DA a las restantes diferencias detectadas por la inspección, el Gobierno de la Ciudad debió demostrar cuál es valor subsistente de la pretensión que intenta valer ante estrado.

Por lo demás, la cuantificación actual del valor disputado no puede ser considerada para el Gobierno una exigencia excesiva pues, como se expresara en un fallo anterior, “a través de sus dependencias especializadas, es quien en esta causa ostenta la situación más favorable para establecer cuál es el importe que discute en último término, conforme a los agravios que pretende desarrollar” (cf. este Tribunal, *in re*: “GCBA s/ queja por recurso de apelación ord. denegado en Compañía Meca S.A. c/ DGR [Res. n° 429/DGR/2000] s/ recurso de apel. jud. c/ decis.de DGR [art. 114 Cod. Fiscal]”, expte. n° 2539/03, sentencia del 19/11/2003).

6. Las circunstancias antes apuntadas determinan la improcedencia formal de la apelación ordinaria deducida por la actora ante este estrado por no haber demostrado la concurrencia de un presupuesto esencial para su admisibilidad —*valor disputado en último término*—, sin que obste a esta decisión el hecho de que la Cámara lo haya concedido (*Fallos*: 314:1455; 318:1052, entre muchos otros).

Por ello, **debe declararse mal concedido el recurso ordinario de apelación e imponer las costas por el orden causado en atención a que la parte actora no objetó la concesión del recurso.**

**Así lo voto.**

## **II. Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado de DA**

7. El recurso de queja fue deducido en forma y tiempo oportuno.

En el recurso de inconstitucionalidad cuya denegatoria motivó la queja de DA se plantea que la sentencia afectaría los derechos de propiedad y defensa en juicio ya que: a) no existen diferencias de verificación en la base imponible por el rubro alimentos, b) no subsisten diferencias de verificación en el rubro medicamentos al admitirse la aplicación de la ordenanza n° 44.478 a todo el ejercicio fiscal 1990, c) no existen diferencias de verificación en el ejercicio 1991 y primer anticipo de 1992, y d) la distribución de costas no guarda proporción con el resultado del recurso y no tiene en cuenta los valores en los que cada parte resultó vencedora y vencida, respectivamente.

También sostiene que se habría afectado el principio de legalidad al admitirse la actualización financiera de la deuda establecida por el decreto n° 1184/90 de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

La queja señala que la denegatoria de la Cámara resulta “una expresión puramente dogmática, totalmente desprovista de las circunstancias de autos y de la consideración de los argumentos expuestos en el recurso de inconstitucionalidad”, que “se traduce en una referencia teórica de los presupuestos necesarios para la procedencia del recurso de inconstitucionalidad y una negativa genérica respecto a su verificación en el caso de autos” (fs. 743). Tras ello, resume los agravios desarrollados en el recurso de inconstitucionalidad (fs. 743/744).

Si bien el auto denegatorio utiliza fórmulas más o menos estandarizadas, no es menos cierto que la Sala II consigna que el recurso “centra sus agravios en cuestiones de hecho ajenas a la instancia cuya habilitación pretende” y que en él no se advierte “una crítica concreta, desarrollada y fundada del decisorio” (fs. 727 y vuelta). Y le asiste razón.

En efecto, la discusión que el recurrente pretende continuar ante este Tribunal con relación de la existencia o inexistencia de diferencias por el rubro alimentos, o sobre las que resultarían de la inspección practicada, y el debate referido a si tales diferencias se debían al criterio de aplicación de la ordenanza n° 44.478 o a errores en las declaraciones juradas, requiere para su decisión la revaloración de los hechos y de las pruebas de parte del Tribunal, aspectos que, por principio, son ajenos al recurso de inconstitucionalidad.

**8.** Si bien en casos extremos enmarcados bajo la doctrina de la “sentencia arbitraria” cabe hacer excepción a la regla señalada en el último párrafo del punto anterior, nada justifica apartarse en esta causa de tal principio.

En efecto, como lo expresé en mi voto en la anterior sentencia del Tribunal en este caso —que autorizaba una conocimiento e intervención más amplios ya que se trataba de un recurso de apelación ordinario— teniendo en cuenta los mismos antecedentes de hecho que los que ha considerado la alzada y ahora el recurrente pretende revisar ante este Tribunal:

*“4. (...) Surge del expediente y de las actuaciones administrativas que, al entrar en vigencia la Ordenanza Fiscal n° 44.378 —modificatoria de la*

*base imponible para la venta de productos medicinales—, la contribuyente rectificó, en el anticipo correspondiente a julio de 1990, la base imponible del Impuesto, con carácter retroactivo a enero de ese año y procedió a reliquidar los anticipos 1° a 6° aplicando la nueva base imponible. Así, obtuvo un significativo saldo a su favor en dicha posición que fue trasladado permitiendo cubrir el ingreso de los anticipos posteriores (meses 9° a 12 de 1990, 1° a 11 de 1991 y parte del primer anticipo de 1992) y a abonar las diferencias que se generaron por la errónea aplicación de la alícuota para la venta de productos alimenticios —al desregularse los precios de los apuntados bienes— en los seis primeros anticipos del año 1990.*

*”Por tal circunstancia, la DGR inició una inspección a la contribuyente. Con su resultado (fs. 107/128), se dictó la resolución n° 1/DGR/1994 (fs. 141/142) que dio curso al procedimiento de determinación de oficio por los ajustes señalados por la inspección en los anticipos mensuales 1° a 6° de 1990, que obedecieron a diferencias de la base imponible —de acuerdo con las cifras verificadas en los balances generales— y por la corrección de la alícuota aplicada a la venta de productos alimenticios. También lo hizo en los anticipos mensuales 9° a 12 de 1990, 1° a 11 de 1991 y, parcialmente, en el 1° de 1992, todo ello por la utilización errónea del saldo a favor que el contribuyente generó en el mes de julio de 1990 por modificación de la base imponible. El procedimiento culminó con el dictado de la resolución n° 2556/DGR/95 (fs. 187/191), de determinación de oficio sobre base cierta de la materia imponible, conforme a los montos consignados en su Anexo.*

*”Las cuestiones, entonces, que debió resolver la alzada eran: (...)*

*”c) si los ajustes determinados por la resolución administrativa n° 2556/DGR/95 tuvieron por causa, únicamente, el rechazo de la aplicación de la reforma de la Ordenanza Fiscal n° 44.378 a todo el ejercicio del año 1990”.*

Luego, al considerar esta cuestión sostuve:

*“11. La Procuración sostiene que los ajustes determinados por el año 1990 tuvieron en cuenta tanto el rubro “venta de productos medicinales” como el rubro “venta de productos alimenticios”. Y que, además, la determinación por el período 1991 no fue objeto de impugnación.*

*”Los informes practicados por la inspección, en base a los libros y documentación contable de la contribuyente, establecieron diferencias de monto imponible en distintos meses, tanto en el rubro venta de productos medicinales, como en el rubro venta de productos alimenticios. Es decir, que los ingresos imposables denunciados por la contribuyente al liquidar los anticipos eran distintos de los que fueron verificados por la inspección, unas veces a su favor y otras (las menos) en su perjuicio.*

*”Así, por ejemplo, con respecto a los anticipos 1° a 6° de 1990 existen diferencias de monto imponible a favor del Fisco en el rubro venta de especialidades medicinales (fs. 108/109, carpeta interna n° 7436).*

*”También en los anticipos 9°, 10, 11 de 1990, se constataron diferencias de monto imponible por las ventas tanto de especialidades*

*medicinales como de productos alimenticios; en el anticipo 12, la diferencia fue sólo en el monto de especialidades medicinales (fs. 110). En cuanto a los anticipos correspondientes al año 1991 y 1992 existen algunos períodos en los que no se detectaron diferencias en el monto imponible —anticipos 1º, 2º, 3º, 4º, 6º, 9º, 10, 11 de 1991 y 1 de 1992— y otros en los que sí —anticipos 5º, 7º y 8º de 1991— (fs. 111/114).*

*”Estas diferencias fueron receptadas en la resolución administrativa cuestionada y volcadas en su Anexo (fs. 187/191).*

*”En consecuencia, el monto total de la deuda determinada por la DGR no responde solamente a la errónea aplicación de la alícuota con respecto a la venta de productos alimenticios y a la utilización por el contribuyente del saldo a favor generado por la modificación de la base imponible (como lo sostiene la actora), sino, también, a la existencia de diferencias entre el monto imponible declarado y el que verificó la DGR en base a la documentación del contribuyente.*

*”Correspondía a la recurrente cuestionar las cifras determinadas por la resolución impugnada. La parte no ha producido prueba al respecto, por el contrario, a fs. 339 desistió del punto 2 de la prueba pericial contable por ella ofrecida a fs. 168, cuya realización hubiese permitido esclarecer la corrección o incorrección de las diferencias determinadas. En consecuencia, a este respecto, opera plenamente la presunción de legitimidad, y consiguiente estabilidad, del acto administrativo.*

***”Por ello, no le asiste razón a la actora en cuanto sostiene que las diferencias se generaron únicamente por la aplicación a todo el ejercicio 1990 de la base imponible establecida en la Ordenanza Fiscal n° 44.378 y por la utilización del saldo generado a su favor en los anticipos posteriores. Tampoco, en cuanto sostuvo que la diferencia por los anticipos 1° a 6° de 1990 se debieron a la errónea aplicación de la alícuota con respecto a la venta de productos alimenticios”*** (sin destacar en el texto original).

Congruentemente, en el punto 13, luego de desarrollar otros cuestionamientos, concluí: *”b) que las diferencias determinadas en los montos imponibles en los períodos señalados en el punto 11 que no se originan en aplicación de la compensación, han quedado firmes...”*

Aunque en esa sentencia el Tribunal, por mayoría, decidió que la alzada debía decidir esa cuestión, resuelta ya por la Cámara y recibidos nuevamente los autos, advierto que la sentencia recurrida es coincidente con mi voto anterior en cuanto a la admisibilidad de la compensación efectuada por DA y a la existencia de diferencias originadas en otras causas, además de la compensación.

De tal manera, no encuentro en la sentencia recurrida, más allá de su acierto o error, defectos de fundamentación ni situaciones de notoria injusticia que permitan descalificarla como un pronunciamiento jurisdiccional válido. Sin perjuicio de cuál debía ser la base imponible, las cifras que efectivamente se declararon presentaban diferencias con los registros

contables de la contribuyente. La reducción de la base podrá conllevar a la disminución de las diferencias detectadas, en la misma proporción, pero no las suprime.

Las razones expuestas en el punto 7 y en el primer párrafo del presente son igualmente aplicables a la impugnación referida a la distribución de costas que efectuó la alzada, materia que no sostiene *per se* una cuestión constitucional. El criterio que el actor plantea para cuestionar la ponderación de los vencimientos recíprocos que la Cámara aduce para justificar su decisión no resulta el único posible. La demandada, al contestar el recurso de inconstitucionalidad defiende el decisorio señalando la razonabilidad de la distribución, con base en otra forma de valorar el resultado del proceso (fs. 725). Es claro, nuevamente, que, más allá de su acierto o error, el fallo no resulta infundado o absurdo en este punto, y su revisión por el Tribunal exigiría la ponderación de aspectos de hecho, prueba y derecho infraconstitucional, ajenos a su conocimiento por la vía intentada.

Las razones expuestas me inclinan a rechazar la queja por los motivos señalados en los puntos precedentes.

### **Así lo voto.**

### **III. Recurso de inconstitucionalidad de DA en relación con el decreto nº 1184/90**

9. Distinta es mi posición en relación con el planteo de inconstitucionalidad del decreto nº 1184/90. Al respecto, el actor planteó en su demanda (fs. 166 y vuelta), con fundamento en un precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("*Banco Holandés Unido S.A. v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires*" —Fallos: 321:1966—, sentencia del 13 de agosto de 1998), la lesión al principio constitucional de reserva de ley; pretensión que fue mantenida en todas las instancias. La Cámara, en el punto 10 de la sentencia recurrida, trató la cuestión y la rechazó por considerar que el actor no demostró que la actualización "modificaba de manera indebida la naturaleza o la cuantía del impuesto, alterando sus valores de manera confiscatoria o constitucionalmente repudiable". La sentencia afirma que "la actualización monetaria es repudiable sólo en la medida que altera la voluntad legislativa que dispuso la creación del tributo"

En consecuencia, el actor ha planteado adecuadamente un caso constitucional al poner en tela de juicio la validez de un decreto por considerarlo contrario a una disposición constitucional, cuestión que claramente resulta admisible y permite su revisión por vía del recurso de inconstitucionalidad. En consecuencia, voto por admitir la queja para considerar esta cuestión.

**10.** La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “*Banco Holandés Unido S.A.*”, citado por el recurrente, se pronunció por la inconstitucionalidad del decreto nº 1184/90.

No obstante que los pronunciamientos del Alto Tribunal sólo resultan obligatorios para las partes intervinientes en los casos concretos en los que son dictados, la doctrina que de ellos emana, más cuando se refieren a la misma norma, como ocurre en estas actuaciones, debe orientar la labor de los tribunales de otras instancias. Sin perjuicio de la facultad de los jueces de la Cámara de Apelaciones, en ejercicio de su jurisdicción, de pronunciarse en un sentido distinto, es claro que en el caso no atendieron la cuestión constitucional planteada.

El actor cuestionó la norma con fundamento en el principio de *reserva de ley*, y la sentencia desestimó la impugnación por que no se demostró la confiscatoriedad de la actualización.

**11.** Conviene recordar que en el considerando 6° del fallo —unánime— de la Corte se dijo: “Que (...) resulta pertinente para decidir la cuestión debatida en estos autos el criterio fijado por esta Corte al negar validez constitucional a los reglamentos fiscales que pretendieron adecuar las obligaciones de los contribuyentes al fenómeno inflacionario apartándose de la base de cálculo prevista por la ley (causa N.82.XXVIII “*Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F. c/ D.G.I. —Estado Nacional— s/ repetición*”, fallada el 17 de marzo de 1998, considerando 10 y sus citas). Cabe destacar que en la citada causa —a cuyos fundamentos cabe remitir, en lo pertinente, por razones de brevedad— el Tribunal federal llegó a la conclusión de que los arts. 37, 38 y 40 del decreto nº 435/90 son inconciliables con el principio de reserva o legalidad que rige en materia tributaria. Tal jurisprudencia es particularmente relevante, en tanto que el decreto municipal cuestionado por la demandante se sustentó en aquella normativa que la Corte consideró inválida, y pretendió instaurar un sistema similar en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires en lo atinente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Concluyendo la Corte con una aseveración contundente: “7°) Que, *dada la ausencia de sustento legal del reajuste impugnado por la actora*, las consideraciones precedentes son bastantes para revocar lo decidido por la cámara” (el destacado en bastardilla me pertenece).

A su vez, en “*Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F. v. Dirección General Impositiva*” (Fallos: 321:270), sentencia del 17 de marzo de 1998, la Corte afirmó: “6°) Que de lo expuesto surge con claridad que el Poder Ejecutivo, mediante un decreto, modificó un elemento directamente determinante de la cuantía de la obligación impositiva que resultaba de las normas legales aplicables, en tanto éstas no preveían reajuste alguno del tributo que se abonase dentro de los plazos anteriormente mencionados. 7°) Que con tal comprensión, corresponde concluir que la cámara ha efectuado un correcto enfoque de la cuestión controvertida, en concordancia con la tradicional jurisprudencia de este Tribunal en relación al principio de reserva o legalidad

en materia tributaria (*Fallos*: 155:290; 248:482; y más recientemente, causa: "*La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. v Dirección General Impositiva*" —*Fallos*: 319:3400—, sentencia del 27 de diciembre de 1996, entre muchos otros)".

Personalmente, con anterioridad, he tenido oportunidad de fijar mi posición respecto de esta cuestión admitiendo la actualización monetaria de deudas tributarias y considerando que ella no viola el principio de reserva de ley "sino, más aún, lo concreta mediante la percepción de los gravámenes en la extensión y medida fidedigna en que sustancialmente los sancionó el órgano depositario de la voluntad popular al que la Constitución le asigna de modo exclusivo tal competencia" si la actualización "está expresamente prevista en las normas tributarias pertinentes, adopta parámetros objetivos (v.gr. variación de precios mayoristas nivel general), precisa la periodicidad con que debe practicarse y elimina todo tipo de discrecionalidad a favor del poder administrador para suministrar los índices respectivos de reajuste" (cf. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, capítulo VII: "El principio de reserva de ley y los elementos constitutivos del tributo", parágrafo 5.3: "Actualización monetaria y ajuste por inflación", ps. 651 y ss., en particular p. 656, Ad-Hoc, 2002).

Ahora bien, como con acierto lo señaló la Corte Suprema de Justicia en lo precedentes citados, el decreto municipal n° 1184/90, en su art. 2°, dispuso que la actualización debía practicarse "sobre la base del coeficiente que determine el Banco Central de la República Argentina, conforme el decreto n° 435/90 para la percepción de los impuestos nacionales, entre el momento del devengamiento de cada anticipo y el día anterior al del vencimiento para el ingreso de la respectiva obligación o la del pago, si éste fuera anterior al vencimiento". Por su parte el decreto nacional n° 435/90 estableció un régimen de actualización para el ingreso de los tributos que debía liquidarse sobre la base del coeficiente que determinase el Banco Central de la República Argentina al efecto (arts. 37 y 38).

Como puede verse, el decreto n° 1184/90 deja en manos de una autoridad administrativa (el Banco Central) determinar con total discrecionalidad los índices de ajuste aplicables, desapegándose de la pacífica exigencia constitucional, doctrinal y jurisprudencial que demanda que la cuantía del tributo y los mecanismos preestablecidos para su determinación estén habilitados legalmente.

Con remisión a los fundamentos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia en los casos "*Banco Holandés Unido*" y sus citas, "*Nobleza Piccardo*" y sus citas, propicio hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad en ese punto y declarar la inconstitucionalidad de la aplicación del decreto n° 1184/90 en el caso.

En tanto el recurso de inconstitucionalidad del actor es admitido parcialmente corresponde modificar la imposición de costas efectuada a fs. 727/727 vuelta y fijar las correspondientes al recurso de inconstitucionalidad por el orden causado.

### **Así lo voto.**

Por las razones expuestas en los puntos precedentes propongo que la parte resolutive de la sentencia recoja las siguientes proposiciones:

a) declarar mal concedido el recurso ordinario de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad, con costas por su orden;

b) hacer lugar parcialmente al recurso de queja planteado por DA y disponer la devolución del depósito efectuado a fs. 742.

c) hacer lugar parcialmente al recurso de inconstitucionalidad deducido por DA en cuanto a la aplicación de la actualización prevista por el decreto n° 1184/90, dejando sin efecto, en este punto, la sentencia objetada; y devolver las actuaciones a la Cámara para que, previa sustanciación, se calculen nuevamente los intereses; con costas por su orden.

### **Así lo voto.**

#### **La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:**

##### **I. Recurso de apelación ordinario del Gobierno de la Ciudad**

Adhiero a los fundamentos vertidos en los apartados 1, 2 primer párrafo, y 3 a 6 inclusive del voto del Dr. Casás así como a la solución propuesta por el señor juez de trámite.

##### **II. Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado de DA**

La queja interpuesta sólo puede ser parcialmente admitida. En efecto, la recurrente no logra formular una crítica suficiente y adecuada del auto denegatorio, tal como lo indica el señor juez de trámite (apartados 7 y 8 in fine de su voto). Sin perjuicio de lo señalado, acierta la quejosa cuando denuncia que la Cámara omitió el tratamiento del agravio referido a la violación del principio de reserva legal respecto de la actualización financiera establecida por decreto municipal n° 1184/90, único aspecto por el que corresponde admitir el recurso de inconstitucionalidad de DA.

##### **III. Recurso de inconstitucionalidad de DA en relación con el decreto n° 1184/90**

Conuerdo con el juez de trámite en que el decreto n° 1184/90 autoriza al Banco Central *“a determinar con total discrecionalidad los índices de ajuste aplicables, desapegándose de la pacífica exigencia constitucional, doctrinal y jurisprudencial que demanda que la cuantía del tributo y los mecanismos preestablecidos para su determinación estén habilitados legalmente”* (conf. quinto párrafo del punto 11 del voto del juez de trámite) y en que, con apoyo en los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re *“Banco Holandés Unido S.A.”* y *“Nobleza Piccardo S.A.I.C.*

y F. c/ D.G.I. —Estado Nacional— s/ repetición", es procedente declarar la inconstitucionalidad de la aplicación del decreto n° 1184/90 en el caso.

Adhiero, pues, a la solución propuesta por el colega preopinante.

### **La jueza Ana María Conde dijo:**

**1.** La **apelación ordinaria deducida por el GCBA** fue incorrectamente concedida por la Cámara, ya que el recurrente no logró demostrar —ni siquiera lo intentó— que el monto de sus agravios sea superior a \$700.000, requisito contemplado en el art. 26 de la ley 7. La acreditación de dicho requisito constituye una carga procesal en cabeza del recurrente —conforme lo establece el art. 38 de la ley 402—, cuyo incumplimiento conduce al fracaso del presente recurso.

Contrariamente a lo que creen el recurrente —en el escrito donde apela, a fs. 685— y la propia Cámara —al conceder la apelación, a fs. 729—, el *valor disputado en último término* es diferente al *monto involucrado en la causa*.

Es decir, al momento de evaluar la admisibilidad formal de este recurso de apelación no hay que tener en cuenta el monto reclamado en la demanda, sino **la suma por la que el recurrente pretende modificar el fallo apelado, es decir el monto del agravio** (Fallos 250:594; 258:13; 276:362; 310:631; 319:167, entre muchos otros), **sin tener en cuenta los accesorios**, concepto este último que abarca tanto a los intereses como a las multas (conforme mi voto en "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, sentencia del 17/03/2005).

Por lo tanto, y conforme los argumentos que desarrollara el Dr. Casás, voto por declarar mal concedido el recurso de apelación interpuesto por el GCBA, con costas por su orden, toda vez que Droguería Americana no se opuso a la procedencia formal del recurso.

**2.** En cuanto a los **recursos de inconstitucionalidad y subsiguiente queja interpuestos por Droguería Americana**, cabe analizar los distintos planteos por separado:

**a)** La invocada violación de sus derechos a la defensa en juicio y propiedad privada constituye, en realidad, la mera discrepancia de la actora con la forma en que la Cámara valoró los distintos hechos, pruebas y actuaciones de la causa, cuestiones de índole infraconstitucional que no configuran el caso constitucional requerido por la ley 402.

Y es que la actora no logra refutar el principal argumento en que la Cámara fundamenta el rechazo de los respectivos planteos de Droguería Americana: que las diferencias de verificación constatadas por la Dirección

General de Rentas no se generaron *solamente* por la compensación efectuada unilateralmente por la empresa y, por otro lado, que las restantes diferencias aritméticas —excluyendo a los montos compensados— no fueron refutadas en el plano probatorio por Droguería Americana.

En consecuencia, en este aspecto el recurso de inconstitucionalidad no constituye una crítica concreta y razonada de la sentencia de Cámara, y la insuficiencia señalada no puede ser sorteada por medio de la invocación de arbitrariedad en la sentencia apelada, ya que en el caso se trata de una apreciación puramente genérica de la recurrente, donde el supuesto agravio de carácter constitucional es mencionado sin fundamentación suficiente.

Que la parte recurrente discrepe con el razonamiento efectuado por la Cámara no significa que la sentencia devenga infundada y, por ende, arbitraria (cf. *Constitución y Justicia* [Fallos TSJ], Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999, t. I, ps. 282 y ss., en: “Federación Argentina de Box c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ acción de inconstitucionalidad”, expte. n° 49/99, resolución del 25/8/99 y sus citas), pues “*si el fallo apelado, dictado por los jueces de la causa, es fundado y serio, aun cuando pueda discutirse con base legal la doctrina que consagra o sus consecuencias prácticas, no resulta aplicable la jurisprudencia excepcional establecida en materia de arbitrariedad*” (Fallos 237:69).

Por lo tanto, el recurso de inconstitucionalidad ha sido correctamente desestimado atento la inexistencia de cuestión constitucional, y la posterior queja también debe ser rechazada.

**b)** Distinto tratamiento amerita el planteo de inconstitucionalidad del decreto 1184/90, respecto del cual ha sido mal denegado el recurso de inconstitucionalidad, atento involucrar la vigencia de un principio constitucional: el de legalidad tributaria.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ya se expidió sobre dicha temática en la causa “Banco Holandés Unido S.A.” (Fallos 321:1966), en la que declaró la inconstitucionalidad de dicha norma en virtud de distintos fundamentos a los que cabe remitirse y hacer propios, máxime teniendo en cuenta que el GCBA no aportó nuevos argumentos que obliguen a un análisis distinto de la cuestión.

**3.** En virtud de lo expuesto, adhiero a los fundamentos del ilustrado voto del Dr. Casás, y coincido con la solución que propone, a la que me remito.

### **El juez Luis Francisco Lozano dijo:**

Por los fundamentos expresados en su voto por el Sr. juez de trámite, Dr. José O. Casás, voto por (i) declarar mal concedido el recurso ordinario de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad, con costas por su orden, (ii) hacer lugar parcialmente a la queja de fs. 743/762, disponiendo la

devolución del depósito efectuado a fs. 742, y (iii) revocar la sentencia recurrida en cuanto convalidó la aplicación de la actualización prevista en el decreto 1184/90, reenviando las actuaciones a la cámara para que se calculen nuevamente los intereses, con costas por su orden.

En cuanto al fundamento de éste último punto, si bien entiendo que las consideraciones vertidas por el *a quo* en el punto 10 de la sentencia recurrida (fs. 682) responden a una fundada manera de abordar el asunto, considero que, habiendo sentado doctrina la CSJN sobre el punto en discusión, que involucra una cuestión federal —*in re* “Banco Holandés Unido S.A.” (Fallos 321:1967)—, se impone la solución por ella propiciada —cf. doctrina de “Cerámica San Lorenzo” (Fallos: 307:1094)—. Esta solución no implica, empero, vedar la aplicación de intereses que compensen al fisco acreedor por la imposibilidad de contar con el dinero adeudado por la actora desde la mora hasta el efectivo pago. La tasa de interés fijada para una suma actualizada cae por falta de base, y se impone que el tribunal de mérito establezca una nueva con arreglo a derecho.

Por ello, emitido el dictamen por el Sr. Fiscal General Adjunto,

**el Tribunal Superior de Justicia  
resuelve:**

**1. Declarar mal concedido** el recurso ordinario de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad, con costas por su orden.

**2. Hacer lugar parcialmente** al recurso de queja planteado por Droguería Americana S.A. y disponer la devolución del depósito efectuado a fs. 742.

**3. Hacer lugar parcialmente** al recurso de inconstitucionalidad deducido por Droguería Americana S.A. en cuanto a la aplicación de la actualización prevista por el decreto n° 1184/90, dejar sin efecto, en este punto, la sentencia objetada y devolver las actuaciones a la Cámara para que, previa sustanciación, se calculen nuevamente los intereses; con costas por su orden.

**4. Mandar** que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelvan las actuaciones al tribunal remitente.

El juez Julio B. J. Maier no vota por estar en uso de licencia.