



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 11 días del mes de junio de dos mil cuatro, se reúnen en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Dres. Esteban Centanaro, Horacio G. Corti y Carlos F. Balbín, para conocer en el recurso de apelación judicial interpuesto a fs. 322 contra la resolución 3700/DGR/2000 de fecha 04 de agosto de 2000, dictada en los autos caratulados: “PLAN OVALO S.A. DE AHORRO PARA FINES DETERMINADOS contra DIRECCION GENERAL DE RENTAS (RES. 3700/DGR/2000) sobre RECURSO DE APELACION JUDICIAL C/ DECISIONES DE DGR”, expte. RDC-24, y habiéndose practicado el sorteo pertinente resulta que debe observarse el siguiente orden: Dr. Esteban Centanaro, Dr. Horacio G. Corti y Dr. Carlos F. Balbín, resolviendo plantear y votar la siguiente cuestión: ¿es justa la resolución apelada?.

A la cuestión planteada el Dr. Esteban Centanaro dijo:

I. A fs. 322 Plan Ovalo S.A. de Ahorro para Fines Determinados interpone, de acuerdo a lo establecido por el art. 113 y 115 del Código Fiscal (t.o. 2000), recurso de apelación ante la Cámara del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contra la resolución 3700/DGR/2000 de fecha 04 de agosto de 2000, suscripta por el Director General de la Dirección General de Rentas, por la que se desestima el recurso de reconsideración oportunamente interpuesto contra la resolución 4169/DGRyEI/99. Esta última impugna las declaraciones efectuadas por Plan Ovalo S.A. de Ahorro para Fines Determinados, cuya actividad principal sujeta a tributo consiste en operación de intermediación financiera, de acuerdo a la interpretación del Fisco, por los períodos fiscales 1993 (12° ant. mens.), 1994 (1° a 12° ant. mens.), 1995 (1° a 12° ant. mens.), 1996 (1° a 12° ant. mens.) y 1997 (1°, 2° y 4° ant. mens.); determina de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto resultante de la responsable, por los períodos fiscales mencionados precedentemente en la suma de \$ 869.345,38; considera a la contribuyente incurso en la figura de evasión fiscal aplicándole una multa de \$565.074,50, equivalente al 65 % del impuesto evadido.

II. La Dirección General de Rentas determinó de oficio sobre base cierta las obligaciones tributarias de la recurrente correspondientes al impuesto sobre los ingresos brutos por el período 12°/93 al 2°/97 y 4°/97. El organismo consideró errónea la declaración de la contribuyente que aplicó a la base imponible la alícuota general del 3 %, y conforme a la cual liquidara e ingresara el tributo durante aquél período. Consideró que la actividad de la sociedad debía encuadrarse en la propia de la “operación de intermediación financiera”,

por lo que debería tributar la alícuota mayor del 4,9 %. La asignación de tal carácter a la actividad de la recurrente fue plasmada en la resolución 1201/97, concluyendo en el art. 1º, el que en su parte pertinente declara que “... *teniendo el carácter de meros intermediarios los concesionarios o agentes oficiales de venta y las sociedades de dichos sistemas de ahorro*”, y la resolución 1202/97.

III. A fs. 345/61 la recurrente funda su apelación. En primer lugar, plantea la nulidad de la resolución apelada. Plantea la ausencia de motivación y fundamentación del acto de la vista. Asimismo, señala que en la misma vista se establece una ambivalente pretensión punitiva de los arts. 73 o 74 de la O.F., sin concretar tipificación alguna. También deja planteada la inconstitucionalidad del art. 107 inc. 16 del Código Fiscal. Asimismo, cuestiona, precisamente, la naturaleza que el organismo recaudador adjudicó a su actividad. Considera que la D.G.R. dispone automáticamente, sin fundamento y sin tipificación alguna, que su actividad está gravada a la alícuota de las operaciones de intermediación financiera.

Sostiene que la administración señala en la resolución apelada que existen pronunciamientos unánimes en otras jurisdicciones locales, pero que no los cita. Tampoco contempla los fundamentos sostenidos por el Tribunal Administrativo Fiscal de la provincia de Mendoza en los autos caratulados “Autoplan Sevel Círculo de Inversores S.A. de Ahorro para Fines Determinados”.

Plan Ovalo S.A. llama la atención sobre contradicciones de la D.G.R. en sus actos propios, para lo cual relaciona la conducta de la autoridad de aplicación en el caso de autos y un dictamen suscripto por el Director A/C de la Dirección de Ingresos Brutos de la D.G.R. y E.I. de la Secretaría de Hacienda y Finanzas en la consulta “Cámara de Ahorro Previo Automotores –CAPA s/ pedido de derogación del decreto 447/96”, y en relación al informe 21-0157-97 remitido a esa Dirección General por el “Departamento Interpretaciones” de la propia D.G.R. en el cual ha dicho que la actividad realizada por empresas como la apelante tienen por fin único “administrar, organizar y controlar” el normal desenvolvimiento entre grupos de adherentes al sistema. El funcionario interviniente dictamina que “la actividad discutida en estos actuados constituyen un servicio de administración debiendo tributar a la alícuota general del impuesto, lo contrario significaría forzar el encuadre jurídico de la citada actividad, pues dicha posición implicaría encasillar a los sistemas de ahorro, dentro de la normativa del Banco Central (Ley 21.526).”

Manifiesta que no puede articular su defensa en materia infraccional, ya que la resolución de la vista no precisa las circunstancias de tiempo y lugar en las cuales habría cometido los ilícitos que se le atribuyen, razón por la cual deja formulado el planteo de nulidad con el de inconstitucionalidad. Asimismo, entiende que no corresponde aplicársele sanción alguna porque la pretensión fiscal que se le cuestiona proviene de un infundado cambio de criterio de la administración y no de hechos propios que se le puedan atribuir.



## *Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

IV. Consideraré primeramente, por cuestiones metodológicas, la solicitud de la nulidad de las actuaciones administrativas por parte de la apelante, ya que si ésta prosperara el planteo de los agravios se tornaría abstracto.

La recurrente advierte que de la lectura de la resolución de la vista N° 3083-DGRyEI/99, por medio de la cual se inició el procedimiento de determinación de oficio, no surgen los antecedentes de hecho ni los fundamentos normativos que abonarían la pretensión impositiva y punitiva de la autoridad de aplicación. Entiende que la misma se basa en escuetos argumentos para atribuirle la actividad de “operación de intermediación financiera” y aplicarle una multa con la ambivalente pretensión punitiva de los arts. 73 o 74 de la O.F., sin concretar tipificación alguna.

Ya en sede administrativa planteó la ausencia de motivación y fundamentación del acto de la vista al entender que el Código Fiscal establece que dicho acto debe contener una síntesis razonada de los hechos, las impugnaciones y cargos formulados al contribuyente, el acto u omisión imputados, o sea, las circunstancias de tiempo y lugar en que habría tenido lugar la conducta cuestionada. Concluye en que todo esto está ausente en la resolución oportunamente impugnada, teniendo que adivinar los fundamentos del ajuste y el por qué de la reclasificación de su actividad. Encuentra afectado su derecho de defensa al no estar garantizado el debido proceso adjetivo (art. 18 de la Constitución Nacional y Constitución local). Reitera el planteo de la nulidad del procedimiento del acto de la vista que no le permitió ejercer debidamente su derecho de defensa.

Asimismo, la apelante aduce vicios de elaboración de las resoluciones 4169/99 y 3700/00. En la primera de ellas observa un autoritarismo hiriente al propio estado de derecho. Disiente con la administración en cuanto ésta da a entender que Plan Ovalo S.A. ha distorsionado la realidad comercial como para habilitar el corrimiento del velo jurídico de la operación que se dice simulada en búsqueda de la realidad económica. Agrega que ese pretendido abuso de formas es un preconcepto que proviene de la resolución 1201/97 que el funcionario firmante invoca como de aplicación obligatoria al caso. Entiende que este acto administrativo no posee fundamentación que lo califique como acto administrativo válido y deviene en un acto arbitrario, producto de la voluntad de los funcionarios y no de la aplicación razonada del derecho vigente sobre hechos probados en el expediente.

Añade que recién con la resolución 4169/99 (determinación y multa), aparece que el fundamento normativo del ajuste pretendido es la resolución 1201/97, aspecto sobre el cual se vio privado de argumentar y ofrecer pruebas para demostrar que la realidad es como es y no como la administración dice que es.

Afirma que la omisión incurrida por la autoridad de aplicación en la resolución de la vista causó una lesión concreta y verificable, al ejercicio de la defensa que hubiera podido articular de haber sabido cuál era el fundamento del ajuste.

Señala que el contenido de estas dos últimas resoluciones es susceptible de nulidad. En ellas la Dirección utiliza argumentos jurídicos sobrevinientes al acto administrativo de la vista con lo que alteró la necesaria congruencia que debe existir entre uno y otro acto con afectación a la garantía del debido proceso adjetivo en materia tributaria y penal administrativa. Asimismo, se dictaron prescindiendo de los medios de prueba ofrecidos so pretexto de la posible prescripción de algún período fiscal e invocando el art. 107 inc. 16 del Código Fiscal.

V. Al respecto, esta sala ha sostenido *in re* “*Quiroga Estela Julia c/ G.C.B.A.- Secretaría de Hacienda y Finanzas- Dirección de Medicina del Trabajo s/ Amparo*”, expte. 3906, y en muchos otros, que todo acto administrativo debe reunir, para su validez, los requisitos esenciales enunciados en los arts. 7 y 8 de la LPA.

El primero de ellos establece que: “*son requisitos esenciales del acto administrativo: (...) b) causa. deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; (...) e) Motivación. Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo ...*”

VI. La causa es entendida como los antecedentes de hecho y de derecho que sirven de sustento al acto administrativo. Por lo tanto, cuando tales circunstancias fácticas son inexistentes, o bien distintas a las invocadas, el acto se encuentra viciado y corresponde su declaración de nulidad (conf. esta Sala *in re* “*Auto Generali S.A. y Otros c/ GCBA s/ Otras demandas contra la aut. administrativa*”, expte. 5740, de fecha 24 de junio de 2003).

El 31 de agosto de 1998 se procedió a requerir información necesaria para la verificación impositiva por acta de iniciación de inspección. El 16 de abril de 1999 se presentó la inspectora actuante en el domicilio de Plan Ovalo S.A. a notificar la existencia de una diferencia de impuesto a favor del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires de \$ 869.346,38. Del acta de constatación que obra a fs. 210 surge que la empresa no conforma esta diferencia. Del informe de la inspección (fs. 212/4) resulta que conforme a la alícuota aplicada se determinaron diferencias por los períodos 93/12 a 97/2 y reliquidación 97/4, debido /a la operatoria de intermediación ejercida por la empresa (3 % en lugar del 4,9 %). La profesional actuante destaca que a partir de la posición 97/3 a la fecha, la empresa aplica la alícuota del 4,9%, no surgiendo en consecuencia diferencias para esos períodos.

La DGR manifiesta en la resolución 3083/DGR/99 que luego de realizar una inspección en el domicilio de la apelante, cuya actividad principal sujeta a tributo consiste en operación de intermediación financiera, se establecieron ajustes a favor del Fisco Local,



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

por el impuesto sobre los ingresos brutos, con relación a los períodos fiscales 1993 (12° ant. mens.), 1994 (1° a 12° ant. mens.), 1995 (1° a 12° ant. mens.), 1996 (1° a 12° ant. mens.) y 1997 (1°, 2° y 4° ant. mens.). La autoridad de aplicación aclara que el ajuste se origina en la diferencia de impuesto por incorrecta aplicación de alícuota (art. 35 de la O.T. para el año 1994 y concordantes de años motivo de ajustes) en los períodos fiscales mencionados.

En la misma resolución la administración detalla la documentación que tuvo en cuenta para establecer las diferencias de verificación y manifiesta que se confeccionaron las planillas de diferencias de verificación, conteniendo las liquidaciones practicadas, cuya conformidad no fue prestada por la firma ni abonado el ajuste frente al traslado e intimación de pago del impuesto resultante.

En los considerandos de la resolución, la autoridad de aplicación establece que corresponde iniciar el procedimiento de determinación de oficio de su materia imponible, tal como lo prescriben los arts. 107, 118, 119, 120, 121, 123, 124, 126, 127 y 128 del Código Fiscal. Finalmente, señala que los hechos descriptos constituyen omisiones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que configuran presuntivamente infracciones a los deberes fiscales de orden material, susceptibles de sanción con las penas pecuniarias previstas en los arts. 73 o 74 del Código Fiscal. Por ello, el interventor de la Dirección General de Rentas resuelve iniciar el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible y de las obligaciones fiscales consiguientes, con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos con respecto a los anticipos y períodos fiscales mencionados precedentemente, instruir sumario a la contribuyente y conferirle vista de las actuaciones. Con fecha 15 de octubre de 1999 la contribuyente contesta la vista de la determinación de oficio conferida y efectúa el correspondiente descargo.

Por medio de la resolución 4169/DGRyEI/99, el Interventor de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario, luego de detallar los hechos que dieron lugar a este acto administrativo, contestado el descargo efectuado por la recurrente y en virtud de los arts. 107, 118, 119, 120, 121, 123, 124, 126, 127 y 128 del Código Fiscal, decide impugnar las declaraciones efectuadas por la apelante, encuadrando su actividad sujeta a tributo como "Operación de intermediación financiera" por los períodos fiscales 1993 (12° ant. mens.), 1994 (1° a 12° ant. mens.), 1995 (1° a 12° ant. mens.), 1996 (1° a 12° ant. mens.) y 1997 (1°, 2° y 4° ant. mens.); determinar de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto resultante de la responsable en la suma de \$ 869.345,40; y considerar a la contribuyente incurso en la figura de evasión fiscal, aplicándole una multa de \$ 565.074,50 equivalente al 65 % del impuesto evadido (art. 73 del Código Fiscal). Entre los considerandos de esta resolución la administración manifiesta que la actividad desarrollada por la firma ha sido objeto de reiterados pronunciamientos, tanto por parte del Fisco Local, como por otras jurisdicciones, todos ellos coincidentes en que la actividad de

la misma es la intermediación. Añade que dicha solución fue plasmada en las resoluciones 1201/97 y 1202/97, siendo su aplicación obligatoria. Recurre también al principio de la realidad económica, muchas veces sostenido por la Corte Suprema, y presente en el Código Fiscal.

El 03 de enero de 2000 Plan Ovalo S.A. de Ahorro para Fines Determinados interpone recurso de reconsideración contra el mencionado acto, el cual es resuelto por resolución 3700/DGR/2000 de fecha 04 de agosto de 2000. El Director General de la Dirección General de Rentas resuelve desestimarlos. Para ello, tiene en cuenta que no se observan las deficiencias de los requisitos esenciales señalados por la responsable en las resoluciones que da cuenta la presente actuación, como tampoco que la firma haya sido privada de su derecho de defensa, por cuanto la interpretación de las causales de nulidad debe hacerse con criterio restrictivo, que las resoluciones 1201/97 y 1202/97 convalidan la interpretación de la Dirección General respecto del encuadre tributario de la actividad de referencia. En suma, ratifica la determinación de oficio practicada y la multa impuesta. Frente a esta resolución, el contribuyente interpone recurso de apelación el 12 de octubre de 2000.

De conformidad con la normativa reseñada y atento los antecedentes fácticos que surgen de autos, corresponde concluir que la solicitud de nulidad por falta de causa, efectuado por la parte apelante, no puede tener favorable acogida.

VII. Asimismo, la recurrente manifiesta que las resoluciones impugnadas carecen de motivación, al no expresar las razones que fundamentaron la decisión.

Al respecto, esta sala ha tenido oportunidad de expresar que *“la exigencia legal de fundar el acto administrativo, a través de la motivación, tiene por objeto garantizar los derechos de los particulares y, en especial, la garantía de defensa, al permitirles conocer las razones que indujeron a la administración a dictar el acto. Asimismo, la motivación constituye un elemento de esencial trascendencia para el juez llamado a controlar la actividad administrativa, toda vez que le permite revisar acabadamente su legitimidad”* (in re *“Quiroga”*, ya citado).

Expuesto lo que antecede, considero que, de la lectura del acto referido y de las constancias del expediente establecidas en el considerando precedente, surge que la administración expresó acabadamente las razones que fundamentaron su decisión. Por lo cual, la pretensión de la recurrente no puede prosperar.

VIII. Finalmente, la parte apelante se agravia de que en la resolución de la vista se establece una ambivalente pretensión punitiva de los arts. 73 o 74 de la O.F., sin concretar tipificación alguna. Manifiesta que no pudo articular su defensa en materia infraccional, ya que la resolución de la vista no precisa las circunstancias de tiempo y lugar en las cuales



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

habría cometido los ilícitos que se le atribuyen, razón por la cual deja formulado el planteo de nulidad con el de inconstitucionalidad.

Al respecto cabe señalar que en la resolución de la vista la administración no puede enmarcar la conducta del contribuyente en alguna de las dos figuras establecidas por el Código Fiscal, ya que para ello es necesario la elaboración del sumario respectivo. Con este tipo de resolución se inicia recién el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible y de las obligaciones fiscales consiguientes y el sumario a fin de determinar si se han cometido infracciones sancionadas por la Ordenanza Fiscal.

Por ello, atento las consideraciones precedentemente expuestas, la pretensión de la apelante no puede tener favorable acogida.

IX. Una vez descartada la nulidad de las resoluciones que dieron lugar a la determinación de oficio del impuesto a los ingresos brutos, corresponde entender en los agravios en relación con el planteo de la inconstitucionalidad del art. 107 inc. 16 del Código Fiscal (t.o. 1999) planteado por Plan Ovalo S.A. de Ahorro para Fines Determinados.

El art. 107 inc. 16 reza textualmente: “ En caso de inminente prescripción de las acciones fiscales, la producción de la totalidad de la prueba ha de cumplirse en el término improrrogable de quince (15) días, salvo que mediara expresa renuncia al término de la prescripción transcurrido a favor del contribuyente. La renuncia a la prescripción debe efectuarse de modo liso y llano, sin condicionamientos y por todo el término ocurrido a favor del contribuyente. En cualquier caso se considerará realizada en estos términos.”

Como consecuencia de la inspección y de las diferencias existentes que dieron lugar a un ajuste a favor del Fisco Local, la Dirección General de Rentas dictó la resolución 3083/D.G.R./99, obrante a fs. 224, que fue notificada a la apelante (22 de septiembre de 1999), por la que se inició el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible y de las obligaciones fiscales consiguientes previsto en el art. 107 (t.o. 1999) y confirió vista de las actuaciones en los términos del inc. 16 del mencionado cuerpo legal.

La apelante contestó la vista y ofreció la prueba que hacía a su derecho el 15 de octubre de 1999 .

La autoridad de aplicación, con fundamento en que la contribuyente no había efectuado la renuncia requerida para la ampliación de los términos para la producción de la prueba (art. 107 inc. 16 del Código Fiscal t.o. 1999), concluyó el sumario instruido a la recurrente, a los efectos de resguardar el crédito fiscal, sin que ello implique el menoscabo al derecho de defensa de la responsable, toda vez que no resultaba agotada la vía administrativa, pudiendo ser planteadas en una ulterior instancia recursiva, atento que el

plazo para el ofrecimiento y producción de dichas medidas probatorias había expirado con su ofrecimiento (res. 4169/DGR/99).

Plan Ovalo S.A. de Ahorro para Fines Determinados interpuso recurso de reconsideración contra dicha resolución, en el cual plantea la inconstitucionalidad del art. 107 inc. 16 del Código Fiscal (t.o. 1999) ya que contrariaría la superior garantía jurídica de ejercitar el derecho de defensa contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional y los tratados internacionales incorporados por el art. 75 de la reforma del año 1994. Sostiene que no es posible limitar esa garantía constitucional imponiendo la renuncia incondicional al curso de la prescripción para poder ofrecer y sustanciar pruebas esenciales al derecho invocado en el descargo; ello así, por cuanto implica trasladar al administrado la lenidad e inactividad de la administración. Agrega que pone al contribuyente en la forzada elección de renunciar a la prescripción en curso o renunciar a ejercitar su defensa, es decir, renunciar a alguno de dos de sus derechos fundamentales (propiedad y defensa), porque la administración no ejercitó en los años correspondientes sus facultades de fiscalización. Entiende que la violación es bien palpable, ya que el único período fiscal cercano a la extinción por prescripción era el correspondiente al mes 12/93, pero la vista se refiere a todos los períodos fiscales de los años 1994 a 1997. Concluye en que el funcionario a fin de salvar el eventual tributo de un período fiscal mensual, denegó la prueba ofrecida para la totalidad de los otros períodos cuestionados.

Cabe tener en cuenta que la norma cuestionada forma parte de las que regulan los procedimientos tributarios en general y de la determinación de oficio y de la aplicación de sanciones en especial, por lo cual debe ser interpretada como parte de un sistema compuesto por los arts. 107 y 108 del Código Fiscal (t.o. 1999).

El art. 107 inc. 4 establece que la resolución que resuelve la iniciación del procedimiento de determinación de oficio debe conceder vista al interesado de la totalidad de las actuaciones y conferirle un plazo de 15 días para expresar por escrito su descargo, ofrecer y producir las pruebas que hicieran a su derecho. A su vez, el inc. 9 del mismo cuerpo legal determina que en circunstancias excepcionales, a pedido de parte interesada y por resolución fundada puede ampliarse el término fijado para la producción de la prueba por un plazo de hasta 40 días. La decisión es irrecurrible.

De una interpretación armónica de todos los incisos de este artículo cuestionado y por cuestiones que hacen al procedimiento, surge que antes de la producción de la prueba la autoridad debe expedirse con respecto a la admisibilidad de ésta. De este razonamiento se deriva que no se puede fijar, como lo hace el art. 107 inc. 16, un único plazo para ofrecer y producir la prueba.

La autoridad de aplicación al denegar la prueba ofrecida, por res. 4169/DGR/99, por considerar vencido el plazo para su producción, no efectuó una interpretación exhaustiva y completa de los artículos que hacen al procedimiento reglado, restringiendo la



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

actividad probatoria de la recurrente. Por ello, corresponde me exima de entender en el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la recurrente.

Contra la resolución 4169/DGR99 el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue desestimado por la resolución 3700/DGR/2000. La administración estableció que “respecto a la prueba ofrecida, la misma resulta improcedente toda vez que no ha alegado hechos conducentes (útiles, que influyan en la decisión de la litis) para la resolución de estos obrados, pudiendo haber presentado la documentación en esta instancia, hecho que no ha acaecido”. También, concluyó que éste no es el ámbito para plantear la inconstitucionalidad del art. 107 inc. 16 del Código Fiscal, ya que la administración carece de tal facultad por ser competencia del Poder Judicial. Se puede concluir que la irregular actuación de la administración es corregida posteriormente por el accionar de la misma autoridad de aplicación, dejando a salvo el derecho de defensa del contribuyente.

X. Ahora, analizaré el agravio por el cual la parte recurrente cuestiona la naturaleza que el organismo recaudador adjudicó a su actividad. Entiende que la D.G.R. dispone automáticamente, sin fundamento y sin tipificación alguna, que su actividad está gravada a la alícuota de las operaciones de intermediación financiera.

Manifiesta que Plan Ovalo S.A. de Ahorro para Fines Determinados es una sociedad anónima con objeto especial cuya finalidad y actividad consiste en la administración de planes de ahorro suscriptos por sus adherentes con la finalidad de administrar la reunión comunitaria de fondos aportados por los mismos para adquirir vehículos automotores, por lo cual su objeto debió estar previamente aprobado y su funcionamiento está permanentemente controlado por la Inspección General de justicia de la Nación. Agrega que liquidó sus obligaciones tributarias frente al impuesto a los ingresos brutos, como administradora de los planes. Luego de una inspección, la D.G.R. en 1999, cambia abruptamente de criterio y determina diferencias del impuesto y la sanciona.

Agrega que sus declaraciones juradas nunca recibieron reproche por parte de la administración. Advierte que el cambio interpretativo de facto no puede aplicarse retroactivamente atento a que todo cambio de interpretación de la administración fiscal debe aplicarse hacia el futuro. Entiende que el propósito de alterar situaciones jurídicas tributarias consolidadas al amparo de la legislación vigente al del nacimiento del hecho imponible y pago de la obligación fiscal subsiguiente, afecta el derecho de propiedad garantido por el art. 17 de la Constitución Nacional, afecta el derecho adquirido e incorporado definitivamente a su patrimonio. Resalta el principio de prohibición de retroactividad de la ley impositiva y la doctrina de la inalterabilidad del pago salvo ocultación, dolo o culpa del contribuyente. Deja planteada al propio tiempo de la

impugnación de la validez constitucional de la resolución de la vista, la invalidez del intento de aplicarla retroactivamente por afectar el principio de reserva de ley en materia fiscal, la garantía de irretroactividad y el derecho de propiedad.

Al respecto he tenido oportunidad de expedirme en la Sala II en la causa “*Círculo de Inversores S.A. de Ahorro para fines determinados C/ GCBA –Dirección General de Rentas –Resolución 3087 –DGR-2000 s/ recurso de Apelación Judicial c/ Decisiones de DGR*”, expte. RDC 11, de fecha 12 de junio de 2001, en la cual, luego de efectuar una referencia al principio de la realidad económica, con el cual se trata de indagar la naturaleza de la misma desde el punto de vista de la ley fiscal, más allá del encuadre jurídico, se concluyó que este tipo de actividad corresponde considerarla como de intermediación.

En el caso de autos, la actividad desarrollada por Plan Ovalo S.A., según surge de las probanzas de autos, es vincular a fabricantes y comercializadores directos (terminales y concesionarias), con los consumidores (ahorristas). Estos otorgan a favor del intermediario -la Sociedad Administradora- poder irrevocable para realizar todos y cada uno de los actos necesarios para la debida administración del sistema durante toda la vigencia del grupo (cláusula 17 del Reglamento de las Condiciones Generales que obra a fs. 45 del expediente administrativo). Asimismo, la parte recurrente manifiesta que es una empresa cuyo objeto social consiste en administrar planes de ahorro para fines determinados destinados a la adquisición de vehículos automotores 0 Km. de las marcas Ford y Volkswagen, en los períodos de autos (fs. 345). Así queda configurado el objeto de la sociedad administradora de planes de ahorro para la compra de automóviles, el que, con prescindencia de las figuras contractuales típicas predicables a su respecto, se encuadra en el fenómeno económico de la intermediación que menciona la norma fiscal aplicada por el organismo recaudador en la especie.

XI. En relación a los importes que percibe la administradora en concepto de remuneración, sobre cuya naturaleza las partes han argumentado en orden a sustentar el carácter que cada una asigna a la actividad, cabe afirmar que de acuerdo a lo establecido en la sección correspondiente a definiciones del Reglamento de las Condiciones Generales (fs. 45 del expediente administrativo), aquéllos están integrados por “derechos de admisión”, “derecho de adjudicación” y “cargos por administración”. Nótese que para integrar un grupo , el solicitante deberá llenar y firmar la solicitud de adhesión con todos los requerimientos en ella contenidos y deberá ingresar simultáneamente los montos correspondientes al derecho de admisión, la correspondiente alícuota y los cargos por administración. Todos estos valores se determinarán sobre la base del valor móvil vigente al momento de pago de los mismos (art. 2 del Reglamento de las Condiciones Generales). El Reglamento “denomina ‘Valor Móvil’ al precio de lista de venta al público sugerido o indicado por el fabricante del bien, incluyendo los impuestos nacionales vigentes del Fondo Nacional de Autopista, Impuestos Internos e Impuestos al Valor Agregado, los que se



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

tomarán como pago a cuenta de los valores finales resultantes, siendo cualquier diferencia por cuenta del adherente adjudicatario. De sancionarse nuevos impuestos nacionales que modifiquen dicho valor, la Sociedad Administradora podrá incluirlos en el Valor Móvil previa comunicación a los adherentes por carta-sobre”. Con ello, queda evidenciado que el *ingreso* de la administradora no constituye una mera contraprestación fija por el servicio de la administración, pues está establecida proporcionalmente a la magnitud del negocio. Esto agrega un elemento más de juicio que excluye la caracterización de servicio personal que la recurrente pretende. Por su parte, reafirma los caracteres de intermediación que reviste la actividad, sin que importe la denominación que prefiera asignársele a la retribución u honorarios de la sociedad –comisión, arancel, porcentaje, etc.-, toda vez que dicho ingreso aparece asociado a las condiciones de la oferta (precio del bien) por un lado, y a la obligación del suscriptor (cuota de ahorro) por el otro, ambos valores obviamente vinculados.

XII. A mayor abundamiento, los términos de la ley 22.315 (B.O. 07/11/80), que instituye a la Inspección General de Justicia como regulación y fiscalización de la actividad de sociedades de capitalización, de ahorro y préstamo, de economía, de constitución de capitales u otra determinación similar o equivalente, corroboran la conclusión a la que se arriba, al definir el objeto genérico común de las sociedades que se encuentran bajo su control, consistente precisamente en que “*requieran bajo cualquier forma dinero o valores al público con la promesa de adjudicación o entrega de bienes, prestaciones de servicios o beneficios futuros*” (conf. art. 9, ley cit.), lo que vislumbra un fenómeno claro de intermediación entre dos hechos: la captación de fondos y la entrega del producto o beneficio. En el caso de autos, la Inspección General de Justicia informó que la parte recurrente estaba autorizada para operar en el sistema de ahorro previo en el período 1993/1997.

XIII. Por su parte, los autos “*Círculo de Inversores S.A. de Ahorro para fines determinados C/ GCBA –Dirección General de Rentas –Resolución 3087 –DGR-2000 s/ recurso de Apelación Judicial c/ Decisiones de DGR*”, expte. RDC 11, se remitieron al Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en virtud de un recurso ordinario de apelación interpuesto por el contribuyente. Éste, tras considerar relevante la referencia al principio de realidad económica efectuado por la Sala II, y rechazando el recurso ordinario interpuesto, se expidió *in re* “*Círculo de Inversores S.A. para fines determinados s/ recurso de apelación ordinario*” en “*Círculo de Inversores S.A. de ahorro para fines determinados c/ GCBA- Dirección General de Rentas- Resolución 3087- DGR-00 s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR*”, expte. 1150/01, de fecha 13 de

febrero de 2002, en los siguientes términos “*En efecto, sobre el impuesto sobre los ingresos brutos, las sucesivas ordenanzas tarifarias establecen un sistema progresivo donde las actividades de producción primaria son gravadas con una alícuota del 1 %, las actividades de producción de bienes con una alícuota del 1,5 % y las actividades de comercialización (mayorista y minorista) de prestaciones de obras y servicios son gravadas a la tasa del 3 %, calificada de general. Dentro de la enumeración de prestaciones de servicios gravados a la tasa general, cabe destacar, por ser el rubro que el recurrente considera aplicable a su actividad, el inciso que se refiere a ‘Servicios personales directos (excepto toda actividad de intermediación que se ejerza percibiendo comisiones, porcentajes u otras retribuciones análogas)’ –art. 31, ítem 85300, en la ordenanza tarifaria para 1993; art. 32, inc. 46, en la ordenanza tarifaria para 1994, y art. 31, inc. 46, en la ordenanza tarifaria para 1995-. Sin perjuicio de las alícuotas especiales, según los casos mayores o menores al 3 %, también se fija la alícuota del 4,9 % para las siguientes actividades que no reciben, a diferencia de las actividades indicadas en el párrafo precedente, una descripción genérica: (...) 12 . Toda actividad de intermediación que se ejerza percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas tales como consignaciones, intermediación en la compra-venta de bienes muebles e inmuebles en forma pública o privada, agencias o representaciones para la venta de mercaderías de propiedad de terceros, comisiones o publicidad o actividades similares. (...) la actividad que realiza la recurrente se encuentra en el inciso 12 antes transcripto. Es claro que la función económica de las sociedades de ahorro y préstamo es la de facilitar, por vía de la intermediación financiera, la vinculación entre los productores de determinados bienes y aquellos adquirentes que requieran de esta modalidad de auxilio financiero para su adquisición. Tampoco hay dudas que entre la tarea de vinculación entre productores y consumidores, las sociedades de ahorro y préstamo canalizan el ahorro del público y facilitan, en virtud del mecanismo del sorteo y la licitación, a personas que no disponen del dinero suficiente para adquirir el bien en efectivo, el acceso a un vehículo. Las diferentes actividades que realiza la recurrente y que, según su argumentación, probarían que presta un servicio que excede la actividad de intermediación sólo son, en realidad, diferentes aspectos del modo en que dicha intermediación se realiza eficazmente. Para intermediar canalizando el ahorro del público se requiere, justamente, formar el grupo de ahorristas en número adecuado, percibir las cuotas, realizar la adjudicación del vehículo, ejecutar las deudas impagas, etc. (...) La tarea de intermediación puede tener una mayor o menor complejidad de acuerdo a las características de la actividad considerada pero esa eventual mayor complejidad no permite que la intermediación deje de ser tal. En suma, no puede confundirse la modalidad de desarrollo de una intermediación con la eventual prestación de servicios y, de tal manera, reducir ilegítimamente las sumas a ingresar en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos.(...) Hay que destacar, además, que el inciso que la recurrente pretende aplicar a su actividad deja claramente de manifiesto que comprende*



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

*los servicios personales directos salvo que se trate de una actividad de intermediación. Si hubiera algún dejo de duda sobre dónde encuadrar una actividad es preciso enfocar de forma sistemática ambos artículos, el que fija la alícuota del 3 % y el que fija la del 4,9 %. Si bien estas últimas actividades son de carácter heterogéneo, la mayoría de ellas se caracterizan por su carácter financiero y por canalizar el ahorro de las personas. Se incluyen, así, las compañías de capitalización, ahorro y de seguros de retiro, las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones, y los préstamos de dinero. No sólo resulta lógico, por lo antes dicho, calificar a la actividad bajo examen como una intermediación sino que además se encuentra claramente justificada la decisión legislativa de incluirla en el listado de actividades gravadas al 4,9 %. Si de una razonable lectura de la legislación tributaria surge el encuadramiento de la actividad realizada por la recurrente, así como la alícuota a la que debe tributar, el decreto 447/98 no hizo más que explicitar dicha situación. El mencionado decreto no produjo ninguna innovación en el orden jurídico tributario local sino que simplemente dejó inequívocamente de manifiesto lo que ya contenía la ley, razonablemente interpretada. De tal manera no puede afirmarse que por dicha vía se aumentó una alícuota o se modificó la calificación tributaria de una actividad, todo ello de forma ilegal. (...) lo dispuesto en el referido decreto, cabe reiterarlo, en nada modificó al ordenamiento jurídico entonces vigente”.*

Asimismo, el Señor Juez del Superior Tribunal Dr. Casás, remarcando que no es imprescindible recurrir al principio interpretativo de la realidad económica para decidir como se ha resuelto, dijo en los mismos autos que “*es necesario decidir si la actividad desplegada es subsumible en el significado usual del término, lo que no ofrece dudas en el sub exámine ya que el ‘Círculo de Inversores’ es quien concreta las operaciones entre los suscriptores que conforman un grupo para la acumulación del ahorro, sustituyéndolos llegado el caso, grupos que no poseen personalidad jurídica propia, adquiriendo los bienes que se adjudicarán a los suscriptores, de las concesionarias o fábricas terminales, con lo que se evidencia que las sociedades de ahorro para fines determinados no solamente prestan servicios sino que, sustancialmente, coordinan el ahorro e ‘intermedian’ entre compradores y vendedores de bienes determinados. (...) Por lo demás, a partir de una interpretación ‘sistémica’ de la regulación de Impuesto sobre los Ingresos Brutos en lo que hace a la determinación cuantitativa del gravamen, debe advertirse que existe correspondencia entre la mayor alícuota que para las operaciones de ‘intermediación’ consagra la Ordenanza Tarifaria con la base imponible especial que se reconoce a los ‘Intermediarios’ , donde no se abona el tributo sobre la totalidad de los ingresos efectivamente percibidos, sino sobre la diferencia entre ellos y los que corresponda transferir (...) Paradójico resultaría que se pretendiera ser intermediario para la alícuota y no para la tarifa”*

Por ello, atento a las consideraciones precedentemente expuestas y por ser ambas causas sustancialmente análogas, corresponde no hacer lugar al planteo de la parte apelante a este respecto.

XIV. Finalmente, Plan Ovalo S.A. entiende que no corresponde aplicársele sanción alguna porque la pretensión fiscal que se le cuestiona proviene de un infundado cambio de criterio de la administración y no de hechos propios que se le puedan atribuir.

De tal razonamiento, se observa que la recurrente pudo haberse creído con derecho a actuar como lo hizo, configurándose a su favor un supuesto de error de derecho excusable.

El art. 65 del Código Fiscal (t.o. 1994) preveía que *“Las sanciones por incumplimiento a los deberes formales y por evasión, no son aplicables cuando la infracción debe ser atribuida a error u omisión excusable, sea de hecho o de derecho”*, disposición que se reproduce en el art. 70 de la Ordenanza Fiscal del año 1997, aprobada por decreto 268/97, en el art. 72 de la Ordenanza Fiscal 1998, aprobada por decreto 324/98. También en el art. 83 del Código Fiscal 1999 (ley 150); el art. 87 del T.O. conforme el decreto 347/00 y el art. 94 del Código Fiscal de acuerdo a su texto ordenado en el 2001 por decreto 38/01.

El ordenamiento local prevé así explícitamente la causal de error- de hecho o de derecho- como justificante de la omisión de pago total o parcial del tributo. A su respecto son aplicables los criterios doctrinarios y jurisprudenciales desarrollados alrededor de esta figura eximente de responsabilidad en materia tributaria, conforme a los cuales se ha afirmado que *“...la invocación de tal circunstancia exige la apreciación de cada caso particular y, desde luego, según el criterio del funcionario llamado a juzgar la situación planteada; es decir entonces que el juzgador –funcionario administrativo o judicial- debe apreciar las características del caso, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos que éste invoque en su descargo. Si algo se pudiera decir con carácter general es, únicamente, que el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se halló; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se le puede condenar”* (Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Navarrine, Susana C., *Procedimiento Tributario, Ed. Depalma, p. 300*). *“Quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta”* (conf. C.S.J.N. in re *‘Morixe Hnos’*, sentencia del 20/8/96, consid. 7º) del voto de los Dres. Nazareno, Fayt y Vázquez).

De consuno con lo expuesto, el ingreso insuficiente de la contribuyente, por aplicación de la alícuota general del 3 %, configura en el caso un supuesto de error de derecho excusable atento a que el carácter atípico y complejo del servicio que presta la



### *Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

recurrente pudo hacerle creer que correspondía aquél encuadramiento normativo. Asimismo, la falta de nitidez absoluta en este punto de la legislación se evidencia en la existencia misma del decreto interpretativo 447/96 (B.O.C.B.A. 17/1/97) que precisamente dio cuenta de “las diversas posturas del Órgano de Aplicación en cuanto al encuadramiento de la actividad `ahorro para fines determinados” (vid. Consid. 1º del decreto 447/96), con sustento en lo cual dispuso aclarar explícitamente que dicha actividad constituía intermediación, encontrándose por ende alcanzada por la alícuota superior.

Siendo esto así, cabe considerar que medió en la especie un supuesto de error de derecho excusable, y que por ende la aplicación de la multa es improcedente.

XV. Atento la manera en que se resuelve la presente controversia las costas se impondrán en un 70 % para la recurrente y un 30 % para la demandada (art. 62, párr. 2º, CCAyT).

XVI. Por lo tanto, a mérito de las consideraciones expuestas, doctrina y jurisprudencia citadas, y normas legales aplicables al caso, se propone al acuerdo que en caso de ser compartido este voto, se rechace parcialmente el recurso de apelación judicial interpuesto por la apelante y se confirme parcialmente la resolución 4169-DGR/1999, en cuanto determina las obligaciones entre los períodos 12/93-2/97 y 4/97; y revocar el art. 3º de la misma, en cuanto considera incurso a la contribuyente en la figura de evasión fiscal, aplicándole una multa equivalente al 65 % del monto determinado. Asimismo, correspondería revocar parcialmente el recurso de reconsideración respecto de la imposición de la multa Las costas se impondrán en un 70 % para la recurrente y un 30 % para la demandada atento la manera en que se resuelve la presente controversia (art. 62, párr. 2º, CCAyT).

A la cuestión planteada, el Dr. Corti dijo:

I. Adhiero al relato de los hechos efectuado por mi colega preopinante, Dr. Esteban Centanaro, así como también a la solución que propone, por las consideraciones que se exponen a continuación.

II. La actora sostuvo que la resolución por medio de la cual se le confirió la vista, a efectos de que ofreciera su descargo, es nula. Señaló, en particular, que, al no especificarse concretamente cuáles eran los fundamentos del ajuste y de la pretensión punitiva, se vulneró su derecho de defensa (cfr. punto IV, fs. 346 vta.).

El examen de este agravio requiere tener en cuenta, ante todo, que el procedimiento encaminado a determinar de oficio la materia imponible y a aplicar sanciones, constituye, en el ámbito local, un procedimiento reglado. Esto es comprensible, pues “el procedimiento de determinación de oficio” es el eje de los procedimientos administrativos de contenido tributario, allí cuando rige, como regla, el sistema de autoliquidación, tal como sucede en el impuesto de este caso.

En tal sentido, el legislador local ha previsto una serie de recaudos a los que se debe ajustar la resolución que da inicio al procedimiento determinativo y a la instrucción del sumario conexo (la “vista”). Entre ellos, se dispone que la resolución mencionada debe contener: a) una síntesis razonada de los hechos, b) las impugnaciones o cargos formulados al contribuyente, y c) el acto u omisión imputados como infracción (cfr. art. 107, inc. 3, CF, t.o. 1999 y disposiciones análogas posteriores).

A fs. 224 obra la res. 3083-DGR-99, cuestionada por la actora, que dio inicio al procedimiento determinativo y dispuso instruir el respectivo sumario. En ese acto se expresó que: *“la causa que fundamenta el presente ajuste se origina en la diferencia de impuesto por incorrecta aplicación de alícuota (art. 35 de la O.T. para el año 1994 y concordantes de años motivos de ajustes”* y, por otra parte, se agregó que *“los hechos descriptos constituyen omisiones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que configuran presuntivamente infracciones a los deberes fiscales de orden material, susceptibles de sanción con las penas pecuniarias previstas en los arts. 73 ó 74 del Código Fiscal”*.

De la lectura de las partes transcritas, en conjunción con el resto de la resolución, surge que, si bien puede ponerse en duda el pleno cumplimiento de los requisitos legales, ellos han sido exteriorizados, al menos, escuetamente.

III. Cabe agregar que la presunta deficiencia contenida en la vista, por otra parte, no tiene, a mi entender, una entidad suficiente para declarar la nulidad de la pretensión fiscal, por la supuesta violación al derecho de defensa, en la medida en que debe considerarse la totalidad del procedimiento administrativo desplegado en el caso.

Al contestar la vista, entre otros planteos, el contribuyente sostuvo que en el escueto contenido de la resolución no se describen los fundamentos del ajuste, ni el porqué de la reclasificación de su actividad (cfr. fs. 231/2).

Todos los argumentos esgrimidos por la actora recibieron, sin embargo, un adecuado tratamiento por parte de la Administración, quien, al determinar de oficio la materia imponible y aplicar la multa, expuso que la actividad desarrollada por la firma era la “intermediación” y que dicho criterio ya había sido expresamente adoptado por las res. 1201/97 y 1202/97 (cfr. res. 4169-DGR-99, fs. 268/270).



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

Posteriormente, la resolución 3700-DGR-2000, que rechazó el recurso de reconsideración interpuesto, también consideró puntualmente los distintos planteos de la actora (cfr. fs. 315/6).

IV. Si para acceder eventualmente a la Justicia para impugnar un acto la ley procesal exige, como condición de admisibilidad de la acción, el agotamiento de la vía administrativa, esta vía debe, de forma coherente, tener un sentido. Y él no es otro que permitir que se suscite un debate jurídico, en sede administrativa, entre el administrado y la Administración (cfr. mi voto en la causa “Ingeniería Gastronómica S.A. contra Dirección General de Rentas (Res. 5277/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”, expte. RDC n.º 51, sentencia de 24 de febrero de 2004).

Como lo ha puesto de resalto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la exigencia de agotar la instancia administrativa, previamente a deducir la demanda judicial, tiene por objeto que los órganos administrativos competentes examinen las pretensiones de los administrados, a fin de evitar juicios innecesarios (*Fallos*: 230:509). Se ha dicho, asimismo, que la reclamación y la decisión administrativa previa son necesarias para determinar el objeto del juicio; evitar un pleito produciendo una etapa conciliatoria anterior; dar a la Administración la oportunidad de revisar el asunto y revocar el error; promover el control de legalidad y conveniencia de los actos; y permitir una mejor defensa del interés público (Diez, Manuel M., *Derecho procesal administrativo*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1996, pág. 228).

V. Debo dejar aclarado que coincido con quienes sostienen que no resulta legítimo que la Administración “subsane” un acto (o lo “integre”) en ocasión de su posterior debate judicial (cfr. Comadira, Julio R, *Procedimientos Administrativos. Ley nacional de procedimientos administrativos, anotada y comentada*, t. I, La Ley, 2002, pág. 320), en tanto ello implica subvertir la lógica misma del procedimiento administrativo y del proceso judicial consiguiente. Pero no es lo que acontece en esta causa, ya que el relato efectuado de los hechos demuestra que, en sede administrativa, el contribuyente ha contado con la posibilidad de exponer las razones que hacían a su derecho, que tales argumentos recibieron adecuada consideración y fueron contestados, y que, la pretensión del organismo recaudador fue consecuencia de una decisión fundada.

Es decir, la presunta irregularidad del acto que otorgó la vista a la actora debe apreciarse conjuntamente con los posteriores actos dictados en el transcurso del procedimiento administrativo —res. 4169-DGR-99 y 3700-DGR-2000—.

Estas consideraciones resultan, asimismo, suficientes para rechazar los agravios referidos a la falta de motivación de la pretensión fiscal.

VI. Por último, otro elemento que hay que considerar, a efectos de evaluar si efectivamente se ha vulnerado el derecho de defensa del contribuyente, es el régimen de impugnación administrativa y judicial del acto que dispuso determinar la materia imponible y aplicar la multa.

No se puede soslayar, al respecto, que en materia tributaria se consagra una excepción al principio general contemplado en el art. 12, LPA —que establece que, salvo norma en contrario, los recursos contra los actos administrativos no suspenden su ejecución y efectos—, ya que la interposición del recurso de reconsideración tiene efectos suspensivos (art. 113, t.o. 2000 y análogos) y dicho efecto subsistió con la interposición del recurso judicial de apelación (cfr. art. 115, t.o. 2000), régimen vigente al momento de iniciarse este proceso.

Resulta claro, entonces, que la presunta deficiencia del acto que otorgó la vista, de acuerdo con los efectos atribuidos a los recursos interpuestos, no se tradujo en un perjuicio patrimonial para la actora, pues la ejecución de la pretensión fiscal se encontraba suspendida.

Por todo lo expuesto, entiendo que en la presente causa no se ha vulnerado el derecho de defensa del contribuyente y, en consecuencia, sólo cabe rechazar este agravio de la actora.

VII. Una consideración especial merece el agravio de la recurrente (cfr. fs. 350), respecto de la supuesta inconstitucionalidad del art. 107, inc. 16, CF, 1999.

Esa disposición expresa que: *“En caso de inminente prescripción de las acciones fiscales, la producción de la totalidad de la prueba ha de cumplirse en el término improrrogable de quince (15) días, salvo que mediara expresa renuncia al término de la prescripción transcurrido a favor del contribuyente...”*.

Mediante la res. 3083-DGR-99, que dispuso iniciar el procedimiento de determinación de oficio e instruir el sumario respectivo, se confirió vista de las actuaciones para que el contribuyente *“en el término de quince (15) días de notificada de esta Resolución, exprese por escrito su descargo, ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho. El pedido de prórroga para la presentación de su descargo y/o la substanciación de cualquier medida probatoria que se solicite quedará supeditada a la renuncia de la prescripción, tal como prevé el art. 107, inc. 16 del Código Fiscal”*.

Notificada la mencionada resolución (cfr. fs. 229), y dentro del plazo fijado, el contribuyente contestó la vista conferida y ofreció como prueba el libramiento de dos oficios (cfr. punto VIII, fs. 236 vta.).

Con respecto a la pruebas ofrecidas, dado que el contribuyente no había efectuado la renuncia prevista en el art. 107, inc. 16, antes citado, y *“atento que el plazo para el ofrecimiento y producción de dichas medidas probatorias ha expirado con su*



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

*ofrecimiento*”, la Administración resolvió desestimarlas, “*sin que ello implique el menoscabo al derecho de defensa de la responsable, toda vez que no resulta agotada la vía administrativa, pudiendo ser planteadas en una ulterior instancia recursiva*” (cfr. fs. 269 vta., res. 4169-DGR-99).

Considero que una interpretación que armonice los diferentes incisos del art. 107, CF, 1999, demuestra que, a efectos de rechazar la prueba ofrecida, fue errónea la aplicación del inc. 16 que realizó la Administración.

De acuerdo con un reiterado criterio hermenéutico, no puede suponerse la inconsecuencia o falta de previsión en el legislador y, por ello, la interpretación de las leyes siempre debe hacerse evitando darles aquel sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como correcto, el que las concilie y deje a todas con valor y efecto. El intérprete de los textos jurídicos debe, como regla general, realizar un esfuerzo hermenéutico para otorgarle coherencia a las disposiciones jurídicas que examina y, a la vez, escoger la lectura del derecho que resulte más acorde a las normas, valores y principios constitucionales. De ahí que sólo en última instancia debe no aplicarse una regla jurídica por considerársela inconstitucional.

A pesar de que, como se expuso, el procedimiento tributario constituye un procedimiento reglado, ello no excluye que puedan existir diversos aspectos que hayan sido normados de forma incompleta o sin la claridad suficiente, circunstancia que se observa respecto de la prueba.

La resolución que concede la vista otorga quince días para que el contribuyente presente su descargo, ofrezca y, asimismo, produzca las pruebas que hagan a su derecho (inc. 4). Sin embargo, de la lectura de otros incisos de ese artículo (cfr. incs. 9, 10, 12 y 13, art. 107, CF, 1999) y por cuestiones que hacen a la lógica propia del procedimiento, se desprende que debe existir un acto específico que resuelva la pertinencia de las pruebas ofrecidas por el contribuyente (así como lo dispone expresamente la LPA, cfr. arts. 66 y 67). Aquí ya se advierte un primer problema en la redacción de la ley fiscal, pues no puede admitirse la fijación de un único plazo para ofrecer y producir la prueba. De tal forma, al contestar la vista, el contribuyente tiene la oportunidad de ofrecer prueba, cuya admisibilidad debe ser expresamente analizada por la Administración (para denegarla o concederla), acto a partir del cual, si se ha admitido prueba, debe fijarse un plazo para producirla.

En este contexto es donde debe interpretarse el inc. 16, que sólo importa establecer un plazo específico y acotado para la producción de la prueba, plazo que comienza a transcurrir desde la resolución que dispone su admisibilidad y no, claro está, desde la notificación del acto que resuelve iniciar el procedimiento y conferir la vista al contribuyente.

Por lo tanto, considero que la res. 4169-DGR-99 que denegó la prueba ofrecida por el contribuyente, al considerar vencido el plazo para su producción, efectuó una errónea aplicación del procedimiento probatorio y, por ello, del inc. 16, circunstancia que me exime de abordar el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la actora. La Administración, en su accionar (denegar la prueba recién al momento de dictar el acto de determinación de oficio y dar como razón la existencia de un plazo común para ofrecer y producir pruebas, y, a la vez, exigir para su admisibilidad la renuncia del término de la prescripción), restringió indebidamente la actividad probatoria de la recurrente y, por lo tanto, no respetó la buena fe, la lealtad y la probidad que debe caracterizar todo proceso y la actividad de las partes en él (*Fallos*: 300:1292 —considerando 5º— y 308:633 —considerando 5º—).

Por supuesto, la resolución de este punto, exige considerar que, al interponer el recurso de reconsideración contra la res. 4169-DGR-99 (cfr. 298/303), el contribuyente solicitó la sustanciación de la prueba denegada. En la res. 3700-DGR-2000, por medio de la cual se rechazó el mencionado recurso, se consideró, con relación a la prueba ofrecida, que “*resulta improcedente toda vez que [la actora] no ha alegado hechos conducentes (útiles, que influyan en la decisión de la litis) para la resolución de estos obrados*” (cfr. fs. 320 vta.).

Sucede entonces, en este aspecto, una situación semejante a la ya vista en los considerandos anteriores: hay una irregular actuación administrativa, que es corregida en la propia sede administrativa y que, por esa razón, no llega a tener una entidad suficiente para lesionar el derecho de defensa y justificar, así, la anulación del acto administrativo puesto a consideración de la justicia.

VIII. A mayor abundamiento, cabe destacar que la prueba denegada en sede administrativa fue ofrecida nuevamente por la actora en la instancia judicial (cfr. fs. 359 vta. de su expresión de agravios), y se produjo a fs. 491 y 495 (oficios al B.C.R.A. y a la I.G.J., respectivamente). Asimismo, es pertinente señalar que, en virtud del principio de amplitud probatoria, este Tribunal dispuso la producción de la prueba pericial, que no había sido ofrecida ante la Administración (cfr. pericias e informes de fs. 575/8, 581/91 y 601/603).

IX. La actora sostiene que la pretensión fiscal se origina en la aplicación retroactiva de un nuevo criterio interpretativo del organismo recaudador, circunstancia que, a su juicio, vulnera su derecho de propiedad y el principio de irretroactividad que rige en materia tributaria (cfr. fs. 356 vta. y ss).

Al respecto, resulta pertinente señalar que en la res. 4169-DGR-99, que determinó la materia imponible, se hizo expresa mención de las resoluciones n.º 1201/97 y 1202/97. En la primera de ellas, se dispuso que en las operaciones de venta de automotores tienen el



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

*“carácter de meros intermediarios los concesionarios o agentes oficiales de venta y las sociedades administradoras de dicho sistema de ahorro”* (cfr. art. 1).

Como es sabido, el ejercicio de la potestad de imposición estatal, correlativa al deber de contribuir, se encuentra condicionado al respeto de diversas directivas constitucionales, de índole adjetiva y sustantiva. La principal directiva adjetiva está constituida por el principio de reserva de ley en materia tributaria, que es esencial dentro del sistema pluralista, deliberativo y republicano que adopta nuestra Constitución (cfr. Casás, José O.: *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002; y cfr. art. 80, inc. 2, complementado por los arts. 81, inc. 9, 84 y 103, entre otros, CCABA).

En efecto, los contribuyentes tienen que cumplir con las obligaciones tributarias de acuerdo al mandato legal que establezca el Poder Legislativo (Congreso Nacional, legislaturas o Concejos Deliberantes) en su carácter de depositario de la voluntad general.

Una de las consecuencias que se desprenden del principio de reserva de ley en materia tributaria es que, una vez acaecido el supuesto de hecho, descripto abstractamente en la ley (hipótesis de incidencia), la obligación tributaria resultante es indisponible aun para la propia Administración (cfr. mi voto en la causa “González, Teresa c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, expte. EXP. n.º 409, sentencia de 2 de abril de 2004). Otra lógica consecuencia es que la Administración, en uso de sus facultades reglamentarias e interpretativas, no puede ampliar ni restringir los alcances del hecho imponible, cuya delimitación está atribuida exclusivamente al Poder Legislativo, de forma que al Ejecutivo sólo le compete continuar y completar en sus pormenores la política fijada, en sus aspectos fundamentales, por la Legislatura.

Sin embargo, es necesario matizar estas afirmaciones con algunas aclaraciones adicionales.

El Código Fiscal otorga a la Dirección General de Rentas la facultad de intervenir en la interpretación de las normas fiscales, así como también de dictar normas generales obligatorias para los responsables y terceros (art. 4, incs. 14 y 15, y 112, CF, t.o. 2003).

Cabe preguntarse, entonces, qué acontece si el contribuyente adecua su comportamiento tributario al criterio interpretativo exteriorizado por la Administración y, posteriormente, esta última modifica su postura y pretende otorgarle efectos retroactivos.

Podría sostenerse que, si la primera interpretación, a la luz de la siguiente que la modifica, fue equivocada, la pretensión de aplicar retroactivamente el nuevo criterio es válida, ya que el contribuyente habría abonado diversos importes, pero por una suma menor de la que le correspondía de acuerdo al mandato legal y, por ende, a su capacidad contributiva. Pero también, de forma alternativa, podría protegerse la situación del deudor

de buena fe, que canceló una obligación de derecho público de acuerdo al criterio expuesto por el propio sujeto acreedor.

En estas situaciones se aprecia claramente una tensión entre dos valores que merecen tutela en el ordenamiento jurídico: el exacto cumplimiento de la obligación legal-tributaria de acuerdo a la respectiva capacidad contributiva y, por otra parte, la seguridad jurídica (cfr. la postura de Geraldo Ataliba, que vincula la seguridad jurídica con la “supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal” y la “protección de la confianza”, y así como la síntesis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, que pueden compulsarse en Casás, José O., “Seguridad jurídica y tributación”, *Revista Jurídica de Buenos Aires*, ejemplar del año 2001, referido a “Derechos humanos y tributación”, Buenos Aires, LexisNexis, págs. 66 y 68; y su voto en la causa “Nación AFJP”, sentencia del TSJ del 4 de junio de 2003, fundamentos 3 y 4).

La solución de este dilema no es sencilla, ya que fácilmente pueden encontrarse argumentos (v.g. igualdad ante las cargas públicas, indisponibilidad de la renta fiscal) para fundar una conclusión que sostenga —a pesar de que el contribuyente haya obrado de buena fe y de acuerdo a la interpretación del organismo recaudador—, que el pago no fue íntegro —no se adecuó al mandato legal— y, por ende, que la deuda no se encuentra extinguida.

Sin embargo, por razones de estricta seguridad jurídica, que moderan la rigidez de la reserva de ley, considero que el pago efectuado de acuerdo con la interpretación realizada por el organismo recaudador extingue la obligación tributaria y, por ende, todo cambio de criterio deberá aplicarse hacia el futuro y no podrá tener efectos con respecto a obligaciones pasadas ya canceladas.

Algo similar a lo expuesto ocurre, respecto de la contribución inmobiliaria, en aquellos casos en que ha mediado un error, imputable a la Administración, en el empadronamiento de los inmuebles. La Corte Suprema en los conocidos precedentes “Bernasconi” y “Guerrero de Louge” sostuvo, sintéticamente, que el error de la Administración al liquidar el tributo no podía perjudicar al contribuyente que lo hubiera cancelado oportunamente, obrando de buena fe. En esos casos, la seguridad jurídica impone que resulta suficiente haber pagado lo administrativamente liquidado, más allá de que la suma ingresada sea menor a lo realmente debido de acuerdo a la ley (cfr. mi voto en la causa “González”, antes citada).

Otra situación análoga en la que la actividad de la Administración tiene concreta incidencia sobre los alcances de la obligación legal-tributaria se presenta, en el ámbito federal, en los supuestos de la consulta tributaria, que posee efectos vinculantes respecto de las partes involucradas (cfr. res. gral. n.º 858/00, modif. por res. gral. 1581/03).

Por ello, más allá de que la obligación tributaria es establecida exclusivamente por el Poder Legislativo, existen diversos supuestos en los que la conducta de la Administración puede generar expectativas y/o derechos, tutelados por el ordenamiento



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

jurídico, en cabeza de los contribuyentes (ver, sobre el punto, Coviello, Pedro J., “La confianza legítima”, ED, 177-894, especialmente, pág. 913 y ss.; y el seminal ensayo de Grecco, Carlos M., “Apuntes para una teoría de las autolimitaciones de la Administración Pública”, en su obra, en co-autoría con Guillermo A. Muñoz, *Fragments y testimonios del derecho administrativo*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999, pág. 175).

Así las cosas, examinando la aplicación de los conceptos reseñados a esta causa, considero que cabe rechazar el agravio que, sobre el punto, sostiene la actora.

En efecto, aquí no se ha afectado la seguridad jurídica pues el contribuyente no basaba su conducta en una interpretación general brindada por la Administración, de ahí que el dictado de las res. 1201/97 y 1202/97 no importó modificar un criterio previamente adoptado, sino que, por el contrario, sólo tuvo en mira aclarar una situación que podía generar algunas dudas interpretativas.

El hecho de que la actora alegue que durante años exteriorizó su obligación tributaria de la misma forma y sin recibir reproches por parte de la Administración no es relevante para adoptar otra conclusión.

Cabe destacar que, en el impuesto a los ingresos brutos, la determinación de la obligación tributaria se efectúa sobre la base de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente (“autoliquidación”, arts. 137 y 138, CF, 2003), las que quedan sujetas a la posterior verificación del organismo recaudador, a fin de comprobar su exactitud (art. 142, CF, 2003). Pero de allí no se sigue que la inactividad de la Administración —en ejercer las facultades de verificación y fiscalización que la ley le atribuye—, pueda traducirse en conformidad alguna respecto de declaraciones juradas presentadas con anterioridad por la actora (es decir, la inactividad o silencio administrativo no pueden entenderse en términos de aprobación).

X. Respecto del encuadre jurídico de la actividad que desarrolla la actora, cabe destacar que ya se ha expedido el Tribunal Superior de Justicia *in re* “Círculo de Inversores S.A. de ahorro para fines determinados s/recurso de apelación ordinario”, expte. n.º 1150/01, sentencia de 13 de febrero de 2002, donde se confirmó la sentencia dictada sobre el tema por la Sala II de esta Cámara.

Dado que en esta causa no se han aportado argumentos que difieran de los que oportunamente examinó el TSJ, resulta pertinente remitirse, por razones de brevedad, a los fundamentos expuestos en el precedente citado, que además fueron sintetizados por mi colega, el Dr. Centanaro. En consecuencia, debe confirmarse el criterio de la Administración, en cuanto considera que la actividad desarrollada por la actora constituye una intermediación.

XI. Resta referirse a la procedencia de la multa aplicada mediante la res. 4169-DGR-99, por la presunta infracción al art. 73, CF, t.o. 1999.

Previamente, al iniciar el procedimiento sumarial y concederle la vista al contribuyente, la Administración había considerado que la conducta de la firma configuraba presuntivamente una infracción, susceptible de ser sancionada por los arts. 73 ó 74 del Código Fiscal entonces vigente (cfr. la transcripción efectuada en el punto II de este voto).

El contribuyente sostuvo la improcedencia de ese curso de acción, ya que, a su entender, se trataba de una pretensión punitiva ambivalente, sin concretar tipificación alguna (cfr. fs. 231 de su descargo administrativo y fs. 346 vta. de su expresión de agravios).

XII. A fin de ubicar conceptualmente este tema, considero oportuno efectuar algunas aclaraciones previas.

Entiendo que debe reconocerse la existencia, en germen, de un derecho sancionatorio que abarca la totalidad de la potestad sancionatoria del Estado y, por ende, la existencia, también embrionaria, de un derecho constitucional sancionatorio. Es decir: de un derecho constitucional de la potestad punitiva estatal, que abarque sus aspectos sustanciales y procesales, aspectos que en esta materia, más enfáticamente que en otras, son inescindibles, todo ello sin afectar la distribución constitucional de competencias entre los gobiernos federal y local, en cuanto corresponde a estos últimos legislar en toda la materia sancionatoria no penal, en materia administrativa y, por último, en materia procesal.

Claro que, como consecuencia de las características históricas de desarrollo del derecho liberal de los dos siglos pasados, el eje del derecho sancionatorio ha sido el derecho penal (un subsector del derecho sancionatorio). Esto ha conducido a tomar a este subsector como “modelo” o “punto de referencia” de la totalidad del derecho sancionatorio, de forma que, por ejemplo, se considera que los principios constitucionales penales (y procesales-penales) son aplicables al resto del derecho sancionador “con matices” (ver sobre el punto el ineludible texto de Alejandro Nieto, *Derecho Administrativo Sancionador*, segunda edición ampliada, Tecnos, Madrid, 1994). Es ésta una forma tal vez inevitable de proceder hasta tanto se desarrolle el mentado derecho constitucional sancionador, que contenga los principios comunes a la totalidad, para luego aprehender los matices de cada subsector.

Como señala Nieto: “*La matización, en suma, no debe realizarse en la fase de aplicación del Derecho Penal al Derecho Administrativo sino en la fase de concreción del nivel constitucional al administrativo (y al penal). La aplicación que actualmente se viene realizando de principios y criterios del Derecho Penal es absolutamente incorrecta, aunque haya que aceptarla de manera transitoria mientras se van elaborando unos principios constitucionales punitivos, que todavía distan mucho de estar perfilados*” (obra citada, pág. 175).



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

Sin perjuicio de lo dicho, no puede obviarse que, cualquiera sea la visión general que se adopte sobre la cuestión, es preciso tener en cuenta la *intersección* de, por un lado, la potestad punitiva del Estado y, por otro, del conjunto sistemático de las potestades público-administrativas (tal el caso de las potestades financiera, de policía, de protección de usuarios y consumidores, etc.).

Esta intersección se manifiesta, en lo esencial y de acuerdo a la realidad misma del derecho positivo contemporáneo, en el reconocimiento (salvo excepciones, no cuestionado por la doctrina) de la posibilidad de que el poder punitivo del Estado sea ejercido, en estas situaciones, directamente por la Administración, a través de un procedimiento administrativo sancionador (o “sumarial”), que concluye en un acto administrativo (“de contenido sancionador”) y que, como todo acto, debe ser susceptible de un control judicial posterior (“revisión judicial de la actuación administrativa sancionadora”).

En este cruce entre lo administrativo y lo sancionador es donde juega, según el inevitable lema que hoy debe seguirse, la aplicación con matices del derecho constitucional penal y procesal penal, que a mi juicio debe entenderse como la máxima aplicación de aquellos principios, en la medida de su compatibilidad con: a) las características y fines de la potestad administrativa involucrada, y b) las características del procedimiento administrativo que debe utilizarse para ejercer este aspecto del poder punitivo-constitucional del Estado de Derecho.

XIII. Así las cosas, cabe traer a colación algunas consideraciones que se han efectuado en la dogmática procesal penal y que resultan plenamente aplicables a la cuestión debatida. Se ha dicho, sobre la cuestión, que: *“la sentencia, para no provocar indefensión, no puede exceder el marco de las circunstancias fácticas efectivamente descritas por la acusación... Es por ello que el mejor remedio para estos —y otros casos— es acudir a la acusación alternativa o subsidiaria: ella supone que el acusador pondrá en juego las hipótesis posibles, cuidando de describir todas las circunstancias necesarias para que puedan ser verificadas en la sentencia, sin perjuicio de ordenar el escrito de manera que permita entender cuál es la tesis principal y cuál o cuáles las subsidiarias o alternativas. Una acusación construida de esa forma permite la contestación defensiva, la prueba y la decisión; se observa claramente cómo ella es el pilar fundamental que permite el ejercicio idóneo del derecho de defensa”* (cfr. Maier, Julio B. J., *Derecho procesal penal. I Fundamentos*, Editores del Puerto S.R.L., Buenos Aires, 1999, pág. 574).

En consecuencia, la irregularidad en la imputación efectuada en la vista no sería consecuencia, a mi entender, de la omisión de encuadrar la conducta, específicamente, en un único tipo infraccional. Por el contrario, ella se configuraría sólo respecto de la imputación del art. 74, ya que ese artículo prevé una infracción dolosa y, por lo tanto,

requería que la Administración reprochara concretamente esa circunstancia subjetiva (indicar, en el caso, por qué y de qué manera su configuró el dolo). Sin embargo, dado que la Administración sancionó a la actora por el art. 73, el defecto señalado ha devenido abstracto.

En definitiva, el agravio de la actora se vincula exclusivamente con la supuesta irregularidad que, desde su punto de vista, cabe atribuir al acto que inició el sumario, pero, no queda claro de qué forma se vio afectado su derecho de defensa si, frente al acto que encuadró su conducta únicamente en el art. 73, CF, 1999, tuvo la oportunidad de alegar y probar, en sede administrativa, todos los hechos que sustentaran su postura.

Por las consideraciones que anteceden, considero que este agravio de la actora no puede tener favorable acogida.

XIV. Lo expuesto en el considerando anterior, no conduce, *per se*, a confirmar la procedencia de la sanción aplicada, ya que a tal efecto, es necesario merituar la complejidad de la cuestión debatida y la existencia de múltiples interpretaciones que ha merecido el tema (cfr. considerandos del dec. 447/96, y de las res. 1201/97 y 1202/97).

A pesar de que se entendió, en sede administrativa, que no había mediado un supuesto de error excusable, esta situación fue sin embargo advertida al desestimar el recurso de reconsideración, cuando se expresó que *“la situación descrita por la recurrente explicando los motivos de su accionar son atendibles”* (cfr. fs. 316, res. 3700-DGR-2000).

Asimismo, no debe soslayarse que ha sido en el ámbito del propio organismo recaudador donde se han expuesto interpretaciones encontradas sobre el carácter que cabe atribuir a la actividad desarrollada por la actora y, luego, sobre cómo subsumirlo en la ley fiscal. Basta para corroborar este aserto el dictamen efectuado por la Dirección de Ingresos Brutos, cuya copia obra a fs. 341/4.

Así las cosas, considero que las circunstancias ya señaladas tienen una entidad suficiente para sostener que en este caso ha mediado un supuesto de “error excusable”, que se encuentra expresamente contemplado como causal exculpatoria en la norma en la que la Administración fundó la sanción aplicada (art. 73, CF, 1999 y normas análogas posteriores) y, por ende, determinan que la multa impuesta debe ser revocada.

El criterio expuesto también es sostenido en el fuero federal, al interpretar el art. 45, ley 11.683, cfr., entre otros, el voto del Dr. Galli en la causa “Jaimovich”, donde expresó que: *“la difícil interpretación de las normas aplicables —de que dan cuenta las distintas interpretaciones que motivó en el organismo recaudador a quo la cuestión debatida (conf. los dictámenes agregados a fs. 284/286 de autos)—, inducen a este Tribunal a considerar que existió error excusable eximente de sanción en los términos del art. 45 de la ley 11.683 t.o. en 1978”* (cfr. CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, in re “Pedro Jaimovich y Cía. S.A. c. Dirección General Impositiva”, sentencia del 30 de septiembre de 2003).



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

Otro elemento que permite evaluar la conducta del contribuyente y que avala la solución expuesta es que la firma desde el período 3/97 —a excepción del anticipo 4/97— adecuó su comportamiento al criterio del organismo recaudador, aplicando a la base imponible la alícuota del 4,9% (cfr. fs. 212 vta. del informe de inspección).

XV. Un párrafo aparte merecen la expresiones vertidas por la Administración cuando aplicó la sanción de multa a la actora. Al respecto, refiriéndose al art. 73, CF, consideró que *“surge claramente que estamos ante una figura típicamente objetiva, que se configura por la sola omisión en el pago, ya sea total o parcial, sin pasar a merituar ningún tipo de circunstancias subjetivas”* (cfr. fs. 270, res. 4169-DGR-99).

Lo equívoco de los términos utilizados, así como también la confusión conceptual sobre la que, aparentemente, se sustentan, requiere sentar algunas premisas básicas respecto del derecho administrativo sancionador.

En este sentido, cabe destacar que las infracciones administrativas no exigen, por lo general, la presencia de dolo, entendido, de forma elemental, como la voluntad de realizar el supuesto de hecho típico. Esto significa que no es necesario que la conducta derive de la decisión consciente de afectar el bien jurídico protegido, sino que basta el obrar con mera culpa para que, en general, se configure la conducta típica. Basta entonces la negligencia, la imprudencia, el descuido, la ligereza en el comportamiento para que se configure la conducta descrita por la ley.

Lo dicho no significa, claro, que en el ordenamiento sancionador administrativo no se incluyan infracciones dolosas, tal el caso de la defraudación en materia tributaria, cfr. art. 94, CF, t.o. 2003, según el cual *“Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o en general cualquier maniobra con el propósito de producir o facilitar la omisión total o parcial de los tributos a los que están obligados ellos u otros sujetos serán sancionados por defraudación con una multa graduable entre el cien por ciento (100%) y el mil por ciento (1.000%) del gravamen defraudado o que se haya pretendido defraudar; sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes”*.

Respecto de los ilícitos culposos, tal como se expone en el ámbito penal, en términos que aquí son plenamente aplicables, se ha afirmado que: *“La voluntad de realización del autor culposo no se dirige al resultado jurídico-penalmente relevante, de manera que la relevancia jurídica de su voluntad no surge directamente de lo querido, sino de una comparación con respecto al comportamiento debido”* (cfr. Stratenwerth, Günter, *Derecho Penal. Parte General*, Edersa, Madrid, 1982, pág. 321). Como señala Zaffaroni: *“El tipo culposo no puede explicarse desde el resultado, puesto que no se halla estructurado de este modo, toda vez que la conducta culposa es tal en la medida en que la*

*programación de la causalidad dentro de la finalidad es defectuosa respecto del deber de cuidado exigido”* (cfr. Zaffaroni, Eugenio R.; Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*, segunda edición, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2002, pág. 554).

Efectuadas estas aclaraciones sólo resta señalar que estas características de las infracciones administrativas nada tienen que ver con negar la reprochabilidad de la conducta o, en otros términos, con suponer que tales infracciones no requieren la existencia de culpabilidad.

Más allá de los matices que haya que reconocerle a la culpabilidad en el ámbito del derecho sancionador administrativo, lo cierto es que se trata de una dimensión del ilícito que *prima facie* no puede negarse.

Esto significa que nada impide que el presunto infractor alegue causales que excluyan la culpabilidad, tal el caso de el error, más allá de las peculiaridades que pudiera tener el error en este tipo de infracciones.

En este punto vale destacar que verificada la acción, habitualmente se sigue de ello el obrar descuidado del infractor, de ahí que recaiga en él alegar y probar, por ejemplo, el error. Como señala con claridad Nieto: *“La presunción de inocencia no cubre el error, es decir, que la Administración no tiene que probar que el autor ha probado sin error. Como la prueba de lo negativo nunca es exigible a nadie, es el autor el que tiene que alegar y probar que ha obrado con error”* (cfr. Nieto, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, segunda edición ampliada, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 371, capítulo referido a la culpabilidad).

Asimismo, respecto de la configuración del elemento subjetivo en el derecho administrativo sancionador, se ha sostenido que *“nada impide que a través de los datos de la experiencia pueda naturalmente inferirse de los hechos producidos la ocurrencia de culpa en el acto juzgado. Para ello basta comprobar que el hecho probado sea consecuencia normal de negligencia o de falta de previsión por parte de los responsables de dicho hecho. No se trata de una presunción de culpa; es la inferencia de negligencia o imprevisión resultante del hecho mismo, recayendo, entonces, en el presunto infractor la demostración de la concurrencia, como factor determinante en la configuración de la infracción, de otras circunstancias ajenas a su voluntad y que él no pudo controlar”* (cfr. CNCont.-adm. Fed., sala IV, *in re* “La Casa del Filtro y Accesorios S.R.L. c/D.G.I.”, sentencia de 7 de julio de 1998, ED, t. 181-793; en igual sentido, cfr. Spisso, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Depalma, 2000, p. 604).

En esta causa, como ya destaqué en el considerando anterior, existen elementos que permiten excluir la culpabilidad de la actora y que determinan la revocación de la sanción aplicada.

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



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

I.- Adhiero a lo expresado por el Dr. Horacio Corti en los considerandos I a XI de su voto.

II.- Respecto de los considerandos XIV y XV, propongo que queden redactados de la siguiente forma:

XIV.- Finalmente, corresponde analizar el agravio de la actora de que no corresponde que se le aplique una sanción por la omisión del tributo, por cuanto se configuró un error excusable de manera que, aun para el caso de que le asistiera razón al fisco, existieron circunstancias que justificaron que la recurrente se haya comportado como lo hizo.

En primer término, cabe destacar que, habiendo quedado demostrado en el *sub lite* que la actora no pagó el tributo que correspondía que integre, la sanción aplicada –65% del tributo omitido- resulta adecuada al ordenamiento de aplicación.

No obstante, es necesario señalar que, al respecto, el artículo 65 del Código Fiscal (t.o. 1994) preveía que *“las sanciones de incumplimiento a los deberes formales y por evasión, no son aplicables cuando la infracción debe ser atribuida a error u omisión excusable, sea de hecho o de derecho”*. A su vez, esta disposición fue reiterada en las sucesivas ordenanzas y códigos fiscales posteriores (artículo 70 de la Ordenanza Fiscal del año 1997 –Decreto 268/97-; artículo 72 de la Ordenanza Fiscal del año 1998 –Decreto 324/98-; artículo 83 del Código Fiscal 1999 –Ley 150- artículo 87 del t.o. conforme el Decreto 347/00 y el artículo 94 del Código Fiscal 2001 -Decreto 38/01-).

Así las cosas, teniendo en cuenta que la accionante invoca la existencia de un “error excusable”, es necesario destacar que a su respecto son aplicables los criterios doctrinarios y jurisprudenciales conforme a los cuales *“...la invocación de tal circunstancia exige la apreciación de cada caso particular y, desde luego, según el criterio del funcionario llamado a juzgar la situación planteada; es decir entonces que el juzgador –funcionario administrativo o judicial- debe apreciar las características del caso, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos que éste invoque en su descargo. Si algo se pudiera decir con carácter general es, únicamente, que el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se halló; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se le puede condenar”* (Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Navarrine, Susana C., *Procedimiento Tributario*, Ed. Depalma, p. 300). *“Quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no*

*tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta”* (conf. C.S.J.N. *in re* “Morixe Hnos”, sentencia del 20/8/96, consid. 7º) del voto de los Dres. Nazareno, Fayt y Vázquez). Así lo ha sostenido esa Sala en la causa “Vicla Sociedad Anónima c/DGR s/Res. Nº 4412/DGR/2000 s/Recurso de Apelación Judicial c/Decisiones de DGR” (Expte. RCD – 36).

De conformidad con lo expuesto precedentemente, es de mi opinión que no se han configurado en el *sub lite* circunstancias que permitan sostener razonablemente que la omisión en la integración del tributo se debió a la existencia de una situación de interpretación dudosa u oscura que indujo al contribuyente a equivocarse en la recta interpretación y aplicación de la norma, toda vez que resultaba evidente, *ab initio*, que la naturaleza económica de su actividad se adecuaba a la intermediación financiera y así debía tributar.

Ello, más allá de que los órganos de asesoramiento jurídico que tomaron intervención en el expediente administrativo hayan expresado opiniones diversas sobre esta cuestión, toda vez que tales dictámenes no son vinculantes y, por ello, no necesariamente reflejan el criterio que finalmente adoptará la autoridad con competencia para determinar la situación fiscal del contribuyente.

A ello se suma, a su vez, que si el contribuyente tenía dudas sobre la alícuota que debía aplicar para determinar el impuesto a tributar, tenía la posibilidad de recurrir al organismo fiscal y plantear una consulta, curso de acción que no se verificó en la práctica.

Finalmente, la circunstancia de que, con posterioridad, el contribuyente haya ajustado su conducta fiscal al criterio sostenido por el órgano recaudador no puede ser considerado un eximente o atenuante de las infracciones que hubiera cometido previamente.

Por ello, no se ha demostrado en el caso un supuesto de error excusable, de manera que, tampoco en este aspecto, los agravios habrán de prosperar.

XV.- En lo que respecta a las costas, considero que éstas deben ser impuestas a la vencida, por aplicación del principio objetivo de la derrota (artículo 62, primer párrafo, del CCAyT).

En mérito a las consideraciones vertidas, doctrina y jurisprudencia citadas, y normas legales aplicables al caso; el Tribunal **RESUELVE**: a) Confirmar parcialmente la resolución 4169/DGR/1999 en cuanto determina las obligaciones entre los períodos 12/93-2/97 y 4/97; b) Revocar el art. 3º de la resolución 4169/DGR/1999, en cuanto considera incurso a la contribuyente en la figura de evasión fiscal, aplicándole una multa equivalente al 65 % del monto determinado; c) Revocar parcialmente la resolución 3700-DGR/2000, en la parte que desestima el recurso de reconsideración respecto de la imposición de la multa;



***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

d) Imponer las costas a la parte recurrente en un 70 % y en un 30 % a la parte demandada, atento la forma en que se resuelve (art. 62, párr. 2º, CCAyT); e) Diferir la regulación de honorarios para la etapa de ejecución de la sentencia.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

Esteban Centanaro  
Juez de Cámara

Horacio G. Corti  
Juez de Cámara

Carlos F. Balbín  
Juez de Cámara  
(en disidencia parcial)