

Expte. n° 6517/09 “Volkswagen Argentina SA c/ GCBA – Dirección General de Rentas (resolución 387-DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR” y sus acumulados: expte. n° 6524/09 “Velarde, Carlos s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Volkswagen Argentina SA c/ GCBA- Dirección General de Rentas (resolución 387-DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR’”; expte. n° 6527/09 “Monatirsky, Adriana Beatriz s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Volkswagen Argentina SA c/ GCBA - Dirección General de Rentas (Resolución 387-DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR’”; y expte. n° 6528/09 “Peloso, Rafael y otro s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Volkswagen Argentina SA c/ GCBA- Dirección General de Rentas (resolución 387-DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR’”

Buenos Aires, 10 de agosto de 2011

Vistas: las actuaciones indicadas en el epígrafe;

resulta:

1. Luego de tramitado el correspondiente procedimiento de determinación de oficio, la Dirección General de Rentas dictó, con fecha 16/12/1999, la resolución n° 4216/DGR/1999 (obrante en copia a fs. 34/43), en la que dispuso:

- a) Impugnar las declaraciones efectuadas por Volkswagen Argentina SA, por los períodos fiscales 1993 (12° ant.mens.) y 1998 (1° a 12° ant.mens.), correspondientes al impuesto a los ingresos brutos.
- b) Determinar de oficio sobre base cierta y con carácter parcial la materia imponible y el impuesto resultante de la responsable, 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), 1997 (1° a 12° ant.mens) y 1998 (1° a 12° ant.mens), por los montos detallados en el cuadro anexo I, que suman un total de **\$ 5.831.416,70** (pesos cinco millones ochocientos treinta y un mil cuatrocientos dieciséis con setenta centavos).

- c) Considerar a la contribuyente incurso en la figura de evasión fiscal, aplicándole una multa de **\$ 4.671.108,40** (pesos cuatro millones seiscientos setenta y un mil ciento ocho con cuarenta centavos), equivalente al 80% del impuesto evadido.
- d) Intimar a la contribuyente, dentro del plazo de quince días de notificado, al pago del impuesto adeudado, más intereses, y de la multa aplicada.

Volkswagen Argentina S.A. interpuso recurso de reconsideración contra dicho acto administrativo, que fue rechazado por la Dirección General de Rentas, mediante el dictado de la resolución n° 387/DGR/2000 (obrante en copia a fs. 28/32), con fecha 16/02/2000.

2. A fs. 2 Volkswagen Argentina S.A. interpuso recurso de apelación ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Fundó el recurso a fs. 50/80, que fue contestado por el GCBA a fs. 92/115.

Solicitó se declare la nulidad de la resolución n° 4216/DGR/1999 por los siguientes fundamentos:

- a) De la lectura de la resolución de la vista no surgen los antecedentes de hecho ni los fundamentos normativos que abonarían la pretensión impositiva y punitiva de esa administración, lo que implica la ausencia de motivación y fundamentación de dicho acto (en violación del art. 107 inc. 3 Código Fiscal año 1999), y no le permitió ejercer debidamente su derecho de defensa y acarreó en consecuencia la nulidad del procedimiento.
- b) No surge la existencia de un dictamen jurídico previo al dictado de la resolución n° 4216/DGR/1999, lo que constituye una violación de los procedimientos previos exigidos y tiñe de nulidad absoluta e insanable el acto administrativo cuestionado.
- c) Se desestimaron “*in limine*” las pruebas ofrecidas en el procedimiento administrativo previo —pericial contable, informativa y documental—, esenciales para resolver la cuestión, lo que afectó su derecho de defensa y transformó en nula de nulidad absoluta e insanable la resolución n° 4216/DGR/1999. Asimismo, solicitó la declaración de inconstitucionalidad del art. 107 inc. 16 Código Fiscal año 1999, en que se fundó la Administración Pública para denegar la prueba solicitada.
- d) La resolución n° 1202/DGRyEI/1997 es inconstitucional, ya que afecta el principio de legalidad tributaria, la libertad individual de contratar o no contratar o de hacerlo de una u otra manera, y su derecho de propiedad, al desconocer que el real vendedor en las operaciones a través de planes de ahorro es el concesionario y no la terminal automotriz.

- e) El dictado de la resolución nº 1202/DGRyEI/1997 implica un cambio de criterio de la Administración Pública, por lo tanto resulta inválida su aplicación retroactiva, en tanto viola el principio de reserva de ley en materia tributaria, la garantía de irretroactividad y el derecho de propiedad, máxime teniendo en cuenta la imposibilidad de trasladar la incidencia económica del tributo.
- f) Subsidiariamente, cuestiona las liquidaciones efectuadas en el procedimiento tributario, por los siguientes motivos:
 - i. Atribución adelantada del supuesto hecho imponible al período fiscal y ausencia de discriminación entre unidades importadas y nacionales.
 - ii. Error en las liquidaciones de los períodos 3/97, 10/97, 1/98 y 7/98.
 - iii. Inclusión indebida de ítems en la base imponible comercial: (1) venta de vehículos integrantes de los bienes de uso de la empresa, (2) venta de piezas, (3) venta directa de unidades a empresas, (4) venta a funcionarios diplomáticos, (5) confusión entre reventa de materias primas y venta de desechos, (6) intereses de financiación de unidades y repuestos, (7) recupero de gastos.
- g) La multa es improcedente ya que la pretensión fiscal que se cuestiona proviene de un cambio de criterio de la demandada y no de hechos propios de la actora que se le puedan atribuir a título de culpa o dolo.

3. A fs. 892/904 la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad dictó sentencia, en la que resolvió: *"I. Hacer lugar al recurso incoado por Volkswagen Argentina S.A. II. Declarar la nulidad de la Resolución 4216-DGR-99. III. Imponer las costas a la vencida. IV. Regular los honorarios del Dr. Díaz Ortiz en la suma de \$1.155.277 (pesos un millón ciento cincuenta y cinco mil doscientos setenta y siete) en su carácter de letrado patrocinante de la actora y los del Dr. Velarde en la suma de \$346.583 (pesos trescientos cuarenta y seis mil quinientos ochenta y tres) en su carácter de apoderado de Volkswagen Argentina SA. V. Regular los honorarios de la perito contadora desinsaculada de oficio en la suma de \$420.101 (pesos cuatrocientos veinte mil ciento uno) y los de los consultores técnicos de la parte actora en la suma de 210.050 (pesos doscientos diez mil cincuenta) en forma conjunta."*

Al fundamentar su decisión, la Cámara consideró que la nulidad de la resolución nº 4216/DGR/1999 obedecía a tres causales:

- a) la desestimación de prueba pericial contable esencial para la dilucidación del conflicto, en el marco del procedimiento administrativo, violó el derecho de defensa del contribuyente (ap. 5.1 del voto del Dr. Russo y ap. 3 a 10 del voto de la Dra. Daniele);

- b) la falta de dictamen jurídico previo al dictado de la resolución nº 4216/DGR/1999, que constituye un requisito esencial del procedimiento, vulneró la garantía del debido proceso (ap. 5.2 del voto del Dr. Russo y ap. 3 a 10 del voto de la Dra. Daniele);
- c) existieron errores en los antecedentes de hecho que impulsaron la determinación de oficio, constatados por la pericia contable, lo que vició la causa y —en consecuencia— el objeto del acto administrativo, a saber: (1) atribución adelantada del supuesto hecho imponible al período fiscal y ausencia de discriminación entre unidades importadas y nacionales, (2) error en las liquidaciones de los períodos 1/98, 7/98, 3/97 y 10/97, y (3) inclusión indebida de los ítems en la base imponible comercial (ap. 5.3 del voto del Dr. Russo y ap. 1 del voto del Dr. Centanaro).

4. Contra dicha sentencia se interpusieron los siguientes recursos:

a) El GCBA dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 906).

Dicho recurso fue concedido por la Cámara a fs. 967/968, fundado a fs. 1004/1025 y contestado por Volkswagen Argentina SA a fs. 1495/1512.

b) El Dr. José Alberto Díaz Ortiz, letrado patrocinante de la actora, dedujo recurso ordinario de apelación contra la regulación de honorarios en su favor, por considerarlos “bajos” (fs. 930).

Dicho recurso fue concedido por la Cámara a fs. 967/968, fundado a fs. 991/1002 y contestado por el GCBA a fs. 1482/1494.

c) Rafael Peloso y Jorge Cabrera, contadores, consultores técnicos de la parte actora, interpusieron recurso de inconstitucionalidad contra la regulación de honorarios en su favor, por considerarlos “bajos” (fs. 914/917).

El recurso fue contestado por el GCBA a fs. 946/951, y rechazado por la Cámara a fs. 967/968.

Contra dicha denegatoria, los Cdres. Peloso y Cabrera interpusieron recurso de queja (fs. 1067/1072).

d) Adriana Monatirsky, contadora, perito de oficio designada en autos, introdujo recurso de inconstitucionalidad contra la regulación de honorarios en su favor, por considerarlos “bajos” (fs. 918/920).

El recurso fue contestado por el GCBA a fs. 946/951, y rechazado por la Cámara a fs. 967/968.

Contra dicha denegatoria, la Cdra. Monatirsky interpuso recurso de queja (fs. 1465/1470).

e) El Dr. Carlos Alberto Velarde, apoderado de la actora, presentó recurso de inconstitucionalidad contra la regulación de honorarios en su favor, por considerarlos “bajos” (fs. 932/933).

El recurso fue contestado por el GCBA a fs. 960/965, y rechazado por la Cámara a fs. 967/968.

Contra dicha denegatoria, el Dr. Velarde interpuso recurso de queja (fs. 1161/1165).

5. El Sr. Fiscal General Adjunto emitió su dictamen a fs. 1515/1517.

Fundamentos:

La jueza Ana María Conde dijo:

I.- Recurso ordinario de apelación interpuesto por el GCBA.

1. Admisibilidad formal.

El recurso ordinario de apelación fue interpuesto por la demandada en legal tiempo y forma, y fue correctamente concedido por la Cámara.

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).

Son así 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 —conf. este Tribunal en autos “*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—.

En este juicio la Ciudad es parte y se cuestiona una sentencia que puso fin a la controversia judicial planteada.

Dicha sentencia declaró la nulidad de la resolución n° 4216/DGR/1999, que había determinado una deuda tributaria a cargo de la actora de \$ 5.831.416,70 y le había aplicado una multa de \$

4.671.108,40. De ello se desprende el cumplimiento con creces del requisito referido al valor disputado en último término, ya que el monto de los agravios, sin contar la multa —rubro que no debe computarse a tales efectos, conforme lo sostuviera 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 de marzo de 2005—, asciende a la suma de **\$ 5.831.416,70**.

2. Agravios.

Los agravios planteados por el GCBA pueden resumirse de la siguiente manera:

a) La Cámara consideró que la **denegación de medidas probatorias** en el procedimiento tributario —particularmente, la pericial contable— violó el derecho de defensa del contribuyente y constituyó otra causal de nulidad.

Contrariamente, el GCBA considera que:

- i. En virtud de lo dispuesto por el art. 107 inc. 16 del Código Fiscal (t.o. 1999), la prueba pericial contable debía ser desestimada en sede administrativa si el contribuyente no renunciaba expresamente a la prescripción, y la parte actora no efectuó tal renuncia. Y como la Cámara no declaró inconstitucional esta norma, no existía razón alguna para apartarse de sus disposiciones.
- ii. Conforme la “teoría de la subsanación” desarrollada en numerosos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no corresponde declarar la nulidad cuando las deficiencias invocadas por la parte se han podido subsanar en sede judicial. Y en este caso el contribuyente pudo producir la prueba pretendida en sede judicial.
- iii. Como finalmente la prueba fue producida en sede judicial, no existe perjuicio alguno para el accionante, por lo tanto la Cámara decretó la nulidad por la nulidad misma.

b) La Cámara sostuvo que no existió **dictamen jurídico previo** a la emisión del acto administrativo cuestionado, lo que constituye otra causal de nulidad.

El GCBA manifiesta dos objeciones a esta afirmación:

- i. El art. 116 inc. 25 del Código Fiscal (t.o. año 2000) establece que previo al dictado del acto que resuelva cuestiones tributarias, corresponderá la emisión del *informe técnico* de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario, lo que ocurrió con el informe obrante a fs. 2810,

emitido con carácter previo al dictado de la resolución n° 4216/DGR/1999.

- ii. La parte actora no agotó la vía administrativa mediante la interposición del recurso jerárquico sino que optó por acudir directamente a la instancia judicial mediante la interposición del recurso directo. Por eso no existió *dictamen previo* de la Procuración General, ya que dicho requisito es obligatorio únicamente cuando se interpone un recurso jerárquico, y con carácter previo a resolverlo (conf. art. 111 de la Ley de Proc. Adm. local).
- c) La Cámara, según el recurrente, incurrió en una errónea y arbitraria apreciación del informe pericial que detectó diferencias en la **base imponible** determinada por la inspección interviniente. Dicho error consistió en basar automáticamente su decisorio en el informe pericial, sin advertir que el dictamen de la perito contable debía ser tenido en cuenta en temas contables, y no en cuestiones relativas a resolver si determinado rubro debía o no integrar la base imponible, por tratarse de una problemática de derecho tributario que corresponde decidir a los jueces de la causa. Por lo tanto, para el GCBA la Cámara convalidó desafortunadamente los siguientes criterios de la perito:
- i. La perito consideró que se habían anticipado los hechos imponibles, sin advertir que el tributo se devenga al momento de la adjudicación del vehículo —momento en el que se genera el hecho imponible— y no al momento de la emisión de la factura, y que el impuesto se liquida en base a los ingresos devengados y no a los percibidos.
 - ii. La perito sostuvo que la inspección incurrió en doble imposición al no retraer de los hechos imponibles declarados los hechos imponibles adelantados, pero omitió ponderar las planillas de diferencias, de las cuales surge que existieron reintegros de base imponible. Además, para efectuar esta conclusión se limitó a cotejar una factura —la n° 252.233 de setiembre de 1994— para un universo que abarcaba más de 9.270 adjudicaciones objetadas.
 - iii. La perito manifestó que se incrementaron las bases imponibles al considerar los precios al público en lugar de los precios de venta a los concesionarios, según información de la Sociedad Administradora. Por el contrario, el GCBA señaló que si la administración realizó el ajuste por tratarse de ventas a consumidor final, no podía sino tomar el precio de venta al público, que a veces difiere del precio base porque el cliente agrega adicionales.

- iv. La perito sostuvo que los intereses fueron erróneamente incrementados, pero el GCBA estima que dichos intereses fueron correctamente aplicados como consecuencia de la demora en liquidar el impuesto, lo que ocurrió al momento de la entrega del vehículo cuando debía haberlo hecho al momento de la adjudicación.
 - v. La perito manifestó que la inspección no discriminó entre vehículos de fabricación nacional y vehículos importados, mientras que el recurrente considera que estos últimos sí deben integrar la base imponible, habida cuenta que la ley 19.486 establece un régimen tributario de excepción únicamente respecto de la adquisición de “automotores de fabricación nacional”.
 - vi. En cuanto al supuesto error en las liquidaciones de los períodos 1/98, 7/98 y 10/97, representan una suma minúscula y constituyen simples errores materiales que pueden ser suplidos mediante el reenvío de las actuaciones a sede administrativa.
- d) La resolución 4216/DGR/1999 constató una deuda tributaria fundándose en (i) la incorrecta aplicación de la alícuota y (ii) diferencias en la base imponible.
La Cámara desestimó los cuestionamientos a la legitimidad de la resolución 1202/97, que considera las ventas de automóviles mediante planes de ahorro como “ventas directas a consumidor final”, que deben liquidar ingresos brutos conforme la alícuota general del 3% —en vez del 1,5% pretendido por la actora—. Por lo tanto, aún cuando fueran ciertos los errores invocados en la base imponible, para el GCBA en vez de declarar nulo de nulidad absoluta e insanable el acto administrativo completo debería haberse (i) confirmado la determinación de diferencias en cuanto a la alícuota, (ii) decretado una **nulidad parcial** de la resolución solamente respecto de aquellos períodos y rubros en que existieron diferencias en la base imponible, y (iii) devueltas las actuaciones a sede administrativa para que se vuelva a calcular la base imponible de acuerdo a las pautas brindadas por el Poder Judicial.
- e) El recurrente se agravia de la anulación de la **multa**, por entender que no existió error excusable por parte del contribuyente, ya que:
- i. tanto la Ordenanza Fiscal para el año 1993 como las sucesivas hasta la fecha, establecían el mismo criterio respecto de la alícuota por la cual corresponde tributar el impuesto a quienes desarrollan la actividad de intermediación;

- ii. la contribuyente, por tratarse de una empresa de envergadura, cuenta con un asesoramiento jurídico del más alto nivel;
 - iii. no medió consulta alguna a la Dirección General de Rentas para que le indicaran la alícuota a aplicar, lo que hubiera correspondido a un actuar diligente en caso de dudas al respecto;
 - iv. no existía oscuridad ni ambigüedad de la norma que hiciera necesario el dictado de la norma interpretativa, solo una situación de hecho (evasión parcial del tributo) que hacía conveniente que la administración procediera al dictado de una norma interpretativa, para evitar cualquier tipo de excusas por parte de los contribuyentes remisos al pago total del tributo.
- f) Las **costas** de todo el proceso fueron impuestas al recurrente, cuando deberían ser soportadas por la actora o, en el peor de los casos, por su orden, habida cuenta que el debate principal en estos autos giró en torno a la constitucionalidad de la resolución 1201/DGR/97 y que el GCBA triunfó al defender la legitimidad de dicha norma, y que aún cuando se confirmara el decisorio en virtud de las supuestas diferencias de base imponible habrían habido vencimientos mutuos.
- g) Los **honorarios** regulados a la representación letrada de la actora y al perito contador son altos y deben ser reducidos, ya que existe una evidente e injustificada desproporción entre la importancia del trabajo efectivamente cumplido y la retribución que en virtud de aquellas normas arancelarias habría de corresponder, teniendo en cuenta además que la causa fue interpuesta directamente ante la Cámara, sin transitar la primera instancia.

A continuación trataré por separado los agravios planteados, con excepción de las críticas a la regulación de honorarios, que por cuestiones de orden metodológico las trataré conjuntamente con los recursos interpuestos por los profesionales cuya actuación fue remunerada en este proceso.

3. Denegación de medidas probatorias.

3.1. En su descargo presentado en sede administrativa, la parte actora solicitó que se produzca prueba pericial contable (fs. 2794 y vta. del expediente administrativo n° 44.502/2000).

Al dictar la resolución 4216/DGR/1999, la Administración Pública rechazó el pedido. En sus considerandos sostuvo que “... *respecto de los cuestionamientos relativos a las liquidaciones que acompañan la*

resolución de la vista, así como también la supuesta inclusión indebida en la base imponible de ítems que por su naturaleza o calidad no integrarían la misma, cabe concluir, que el análisis de los mismos requeriría de una pericia contable por parte de ésta repartición y no habiendo la contribuyente efectuado la renuncia requerida para la ampliación de los términos para la producción de la misma, en virtud de lo dispuesto en el art. 107, inc. 16 del Código Fiscal (art. 3° de la Resolución en conteste), corresponde concluir los presentes en el estado en que se encuentran, 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 resulta agotada la vía administrativa, pudiendo ser planteadas en una ulterior instancia recursiva. // Que atento al resto de las pruebas ofrecidas, tanto la pericial contable de parte, como la informativa, resulta procedente la desestimación de las mismas en esta etapa procedimental atento que el plazo para el ofrecimiento y producción de dichas medidas probatorias ha expirado con su ofrecimiento, con fundamento en los argumentos vertidos en el párrafo precedente ...” (fs. 2831 vta. del expte.admin).

Al fundamentar el recurso judicial de apelación, la actora manifestó que la denegatoria de las pruebas ofrecidas había lesionado su derecho de defensa, y planteó la inconstitucionalidad del art. 107 inc. 16 Código Fiscal año 1999 (fs. 53 vta./56 vta.); asimismo, volvió a ofrecer la prueba pericial contable (fs. 78/79 vta.). El GCBA también solicitó la producción de dicha pericia, e impugnó determinados puntos de pericia requeridos por la contraparte (fs. 114/115).

Al abrir la causa a prueba, la Cámara ordenó la realización de una pericia contable y desestimó las observaciones de los puntos de pericia efectuadas por el GCBA (fs. 119). La pericia fue presentada a fs. 767/781 vuelta, y los consultores técnicos de la parte actora presentaron su informe a fs. 783/789 vuelta. El GCBA impugnó la pericia a fs. 793/794 vuelta, cuestionamiento que fue contestado por la perito a fs. 808/815.

3.2. Como podemos advertir, la eventual lesión al derecho de defensa que podría haber experimentado la actora en sede administrativa, al serle denegada la prueba pericial contable, ha sido subsanada en el trámite judicial subsiguiente, en el que pudo ofrecer y producir dicha prueba en forma completa, así como también sus consultores técnicos pudieron presentar un informe.

No subsiste, entonces, ningún gravamen actual al derecho de defensa, y en consecuencia, aún si se concordara con la actora en cuanto a la arbitrariedad de la denegatoria de la prueba, no corresponde decretar la nulidad del acto administrativo cuestionado porque ello implicaría decretar la nulidad por la nulidad misma.

En este sentido, se ha dicho que el *“... concepto de indefensión es un concepto relativo, cuya valoración exige colocarse en una perspectiva dinámica o funcional, es decir, en una perspectiva que permita contemplar el procedimiento en su conjunto y el acto final como resultado de la integración de trámites y actuaciones de distinta clase y procedencia, en los que el particular va teniendo oportunidades sucesivas de defenderse y de poner en relieve ante la Administración sus puntos de vista. // El vicio de forma carece pues de virtud en sí mismo, su naturaleza es estrictamente instrumental, sólo adquiere relieve propio cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva, real y trascendente de garantías, incidiendo así en la decisión de fondo y alterando, eventualmente, su sentido en perjuicio del administrado y de la propia Administración ...”* (García de Enterría, Eduardo – Fernández Ramón, Tomás, “Curso de Derecho Administrativo”, tomo I, 10ª edición, pág. 636, Ed. Civitas, Madrid, 2000).

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en un reciente fallo (“Provincia de Formosa —Banco de la Provincia de Formosa— c. Dirección General Impositiva”, 16/12/2008, La Ley 2009-A, 428), se expidió sobre planteos vinculados con la violación del debido proceso adjetivo que se habría configurado con la arbitraria denegación en el procedimiento administrativo del peritaje contable oportunamente ofrecido por la contribuyente, y que finalmente fuera producida en la instancia judicial. Allí el Máximo Tribunal dijo que *“... la denegación del peritaje en sede administrativa, que ulteriormente fue admitido y producido, no es idónea, por sí misma, para configurar un vicio de tal entidad como para declarar la nulidad del acto determinativo del impuesto. // Por otra parte, este Tribunal ha sostenido en reiteradas oportunidades que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, habiéndose producido el peritaje contable en esta instancia, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52). // En efecto, el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de esa prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito ...”*

Por las fundamentaciones expuestas, considero que debe revocarse la sentencia de Cámara en cuanto declaró la nulidad de la resolución 4216/DGR/1999 por haberle sido denegada a la contribuyente la prueba pericial ofrecida en sede administrativa.

3.3. Atento la forma que se decide, resulta innecesario expedirse sobre la constitucionalidad del art. 107 inc. 16 Código Fiscal año 1999, y sobre la legitimidad o ilegitimidad de la denegatoria de la prueba en sede administrativa.

4. Ausencia de dictamen jurídico previo.

4.1. El procedimiento tributario es una especie del género “procedimiento administrativo”, motivo por el cual se aplican los principios y la normativa prevista para el procedimiento administrativo en general, obviamente en aquellos aspectos compatibles con las disposiciones específicamente establecidas para el procedimiento tributario.

El art. 7 de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires establece los requisitos esenciales del acto administrativo. El inciso f) dispone que *“(A)ntes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos.”*

El art. 111 del mismo cuerpo legal establece que *“(C)ualquiera fuera la autoridad competente para resolver el recurso jerárquico, el mismo tramitará y se sustanciará íntegramente en sede del Ministerio o Secretaría del órgano ejecutivo en cuya jurisdicción actúe el órgano emisor del acto. Previo a la decisión del recurso, se requerirá el dictamen pertinente de la Procuración General.”* Esta es la única norma de la LPACABA que establece la obligatoriedad del dictamen de la Procuración General de la Ciudad previo a la emisión de un acto —en este caso, el que resuelve el recurso jerárquico—.

Por su parte, el procedimiento tributario tiene reglas específicas, contenidas en las distintas ordenanzas y leyes fiscales. El art. 107 inc. 23 del Código Fiscal del año 1999 (ley 150), vigente al momento de dictarse la resolución n° 4216/DGR/1999, determinaba, en lo pertinente, que *“(E)n los casos en que se deban resolver cuestiones de índole estrictamente tributaria, tanto de carácter particular como general, con carácter previo al dictado del acto corresponderá la emisión del informe técnico de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario, en tanto la intervención de la Procuración General resultará obligatoria en los términos de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad y Artículo 134º de la Constitución de la Ciudad ...”*.

De la reseña normativa precedentemente detallada, vigente en el año 1999, podemos extraer ciertas conclusiones sobre el requisito

del dictamen jurídico previo a la emisión de actos administrativos de contenido tributario:

- a) Antes de la emisión de un acto administrativo que pudiera afectar derechos subjetivos o intereses legítimos, debe ineludiblemente producirse un dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico.
- b) Cuando el acto administrativo que vaya a dictarse posea contenido tributario, en principio el dictamen previo debe realizarlo la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliaria a través de sus organismos técnicos.
- c) La excepción a este principio general ocurre cuando debe resolverse un recurso jerárquico contra un acto administrativo de contenido tributario. En este caso el recurso tramitará en la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario pero el dictamen jurídico será elaborado por la Procuración General de la Ciudad de Buenos Aires —único supuesto en el que está prevista la obligatoriedad de la intervención previa de la Procuración General—

4.2. El dictamen jurídico previo constituye un requisito de naturaleza instrumental íntimamente ligado a la garantía al debido proceso del particular. Su obligatoriedad logra que la Administración Pública, a través de sus organismos especializados, analice la controversia planteada a la luz de los principios jurídicos y disposiciones normativas aplicables, y de esta manera garantice *prima facie* que todo acto administrativo que pudiera afectar derechos subjetivos o intereses legítimos de los particulares —clasificación conforme la doctrina tradicional, receptada por la LPA local— respete el ordenamiento jurídico vigente.

No obstante el carácter “esencial” que reviste el requisito del dictamen jurídico previo, su ausencia o indebido cumplimiento no acarrea ineludiblemente la nulidad absoluta e insanable de los actos administrativos que se dicten posteriormente (conf. Hutchinson, Tomás, “Régimen de Procedimientos Administrativos revisado, ordenado y comentado”, 6ª ed.act. y ampl., comentario al art. 7, pág. 88, Ed. Astrea, Bs.As., 2002; Cassagne, Juan Carlos, “Derecho Administrativo”, tomo II, 5ª ed.act., pág. 202, Ed. Abeledo-Perrot, Bs.As., 1996). Dicha nulidad solamente podrá ser declarada cuando la ausencia del dictamen previo afectó en forma cierta, concreta e irreparable la garantía al debido proceso del particular.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en una cuestión semejante a la presente, ha dicho que “... *El art. 7º, inc. d) de la ley 19.549 considera esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado. Este requisito, que hace a la juridicidad de la actuación administrativa, debe*

ser cumplido antes que la Administración exprese su voluntad. Aunque es cierto que la resolución cuestionada no fue precedida del dictamen referido, la parte ahora apelante, al interponer el recurso jerárquico contra aquella resolución, reiteró ante el Ministerio de Trabajo que se cumpliera con la omisión apuntada, satisfaciéndose tal solicitud con el dictamen del Jefe del Departamento Contenciosoadministrativo de la Dirección General de Asuntos Jurídicos, que fuera fundamento de la resolución 514/74 (conf. las actuaciones administrativas que obran por cuerda). // Que en el caso, de la manera en que actuaron las partes, apuntada precedentemente, no se advierte violación a los procedimientos esenciales y sustanciales previstos que conlleven a la nulidad solicitada, en la medida que en tiempo acordado se expidió el dictamen jurídico exigido ...” (“Duperial S.A.I.C. c. Nación”, 25/10/1979, Fallos 301:953).

4.3. En el procedimiento tributario de autos se verifica un inicial incumplimiento del requisito del dictamen jurídico previo.

El GCBA manifiesta que previo a la emisión de la resolución 4216/DGR/1999 se confeccionó el informe técnico de fs. 2810 del expte.admin. Dicha actuación consiste en una nota de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dirigida al Sr. Interventor de la Dirección General de Rentas mediante la cual “(S)e acompaña proyecto de Resolución determinando de oficio la materia imponible al contribuyente de referencia, y aplicando multa por infracción a los deberes fiscales de orden material”

Esta “nota” no constituye un “dictamen jurídico” previo a la emisión del acto administrativo de contenido tributario, porque no contiene un análisis de los hechos y la controversia planteada, conforme las pretensiones estatales y las defensas interpuestas por el contribuyente, a la luz de las normas y principios jurídicos aplicables.

Sin embargo, sí existió dictamen jurídico previo a la emisión de la resolución 387/DGR/2000, que rechazó el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente. En efecto, a fs. 2878/2879 obra el dictamen elaborado por la Dirección Técnico Tributaria de la Dirección General de Rentas, que analiza las objeciones vertidas por el contribuyente y, por los argumentos jurídicos que desarrolla, propone su desestimación.

En resumen: existió una irregularidad en el procedimiento tributario —ausencia del dictamen jurídico previo a la emisión de la resolución 4216/DGR/1999—, que fue posteriormente subsanada por la intervención de la Dirección Técnico Tributaria de la Dirección General de Rentas, mediante dictamen previo a la resolución del recurso de reconsideración. Por lo tanto, a partir de la subsanación del vicio se tornó abstracto el gravamen al debido proceso invocado por el

contribuyente, lo que impide decretar la nulidad del acto por ese motivo, ya que ello implicaría declarar “la nulidad por la nulidad misma”.

Por este motivo, y los expuestos en el punto anterior, corresponde revocar la sentencia de Cámara en cuanto decretó la nulidad de la resolución 4216/DGR/1999 por ausencia del dictamen jurídico previo, ya que no subsiste el invocado perjuicio al debido proceso, habida cuenta la subsanación del vicio producida por la emisión del informe técnico-jurídico previo a la resolución del recurso de reconsideración.

5. Errores en la causa y el objeto.

Como veremos a continuación, los cuestionamientos deducidos por el GCBA contra los apartados 5.3 del voto del Dr. Russo y ap. 1 del Dr. Centanaro, en cuanto consideraron que la pericia constató determinados errores en los antecedentes de hecho que impulsaron la determinación de oficio, configurativos de un vicio en la causa y —consecuentemente— en el objeto del acto administrativo impugnado, deben desestimarse.

Por razones metodológicas, analizaré en primer lugar aquellas críticas que revisten cierta entidad, y que justifican un tratamiento más profundo en esta sentencia.

5.1. *Anticipación del hecho imponible y consecuente devengamiento de intereses.*

a) En el presente proceso, ambas partes discrepan sobre el momento en que debe tenerse por configurado el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación de pagar el ISIB por las ventas de vehículos mediante planes de ahorro, y esta divergencia motivó la impugnación, por parte del GCBA, de las pertinentes declaraciones juradas confeccionadas por la actora:

- La actora sostiene que la normativa vigente consideraba como hecho imponible la facturación y entrega del vehículo, lo que ocurre en todos los casos uno o más meses después de la adjudicación.
- el GCBA sostiene —y con este criterio determinó el impuesto cuestionado en autos— que el tributo se liquida en base a los ingresos devengados y no a los percibidos, y tal devengamiento se produce al momento de la adjudicación del vehículo —allí se se generaría el hecho imponible— y no al momento de la emisión de la factura;

La postura a adoptar incide en el período fiscal al cual deben imputarse los ingresos, y en el consecuente cálculo de intereses —que se devengarían en caso de pago tardío—.

b) Como he dicho en un anterior precedente de este Tribunal (*“Luchinsky, Rubén Osvaldo c/ CASSABA y otros s/ otras causas con trámite directo ante la Cámara de Apel. s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 5776/08, sentencia del 07/07/2008*), el aspecto temporal del hecho imponible indica el momento exacto en el que se configura, o debe tenerse por configurado según el legislador, el hecho o situación que genera la obligación tributaria. Pero determinar este momento no siempre es sencillo, ya que pueden darse distintos supuestos que dificulten la tarea, y que están relacionados con la estructura que presente el presupuesto de hecho:

- Por un lado, el hecho imponible puede consistir en una circunstancia de hecho que se configura en un preciso instante — hecho imponible de “verificación instantánea”—, o abarcar un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo —hecho imponible de “verificación periódica”—.
- Por el otro lado, el hecho imponible puede consistir en un único hecho o situación descrita por la ley —hecho imponible “simple”—, o bien comprender distintos hechos o situaciones concatenados — hecho imponible “complejo”—.

Pero en cualquiera de estos casos, el legislador debe fijar un *exacto y preciso momento* en el que debe considerarse realizado, configurado o perfeccionado el hecho imponible, aún cuando ello implique recurrir a la ficción jurídica, ya que ese “preciso momento” es fundamental para una serie de cuestiones relativas a la aplicación de la ley tributaria (Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 7° ed. ampl. y act., pág. 278/279, Ed. Depalma, Bs.As., 1998).

c) El art. 135 del Código Fiscal año 1999 dispone que *“(E)l gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario”*. De esta formulación podemos extraer las siguientes conclusiones:

- el impuesto a los ingresos brutos es un tributo calificado como “de ejercicio”, por oposición a los calificados como “instantáneos”, habida cuenta que la obligación tributaria se configura por el desenvolvimiento de actividades de las caracterizadas por el hecho imponible, y que el período fiscal para la determinación del gravamen será el año calendario, salvo expresa disposición en contrario (Bulit Goñi, Enrique G., “Impuesto sobre los ingresos brutos”, 2ª ed., act. y ampl., pág. 140, Ed. Depalma, Bs.As., 1997);
- el principio general remite al concepto de *“ingresos devengados”* durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada, que rige para todos los contribuyentes, excepto para aquellos que no

tengan obligación legal de llevar libros y formular balances en forma comercial, cuya base imponible serán los *“ingresos percibidos”* en el período (conf. art. 137 Código Fiscal año 1999).

Ahora bien, como pueden existir distintas interpretaciones sobre cuándo corresponde considerar *“devengado”* un ingreso, la normativa fiscal regula distintos supuestos que definen en qué momento se produce dicho devengamiento. Y en tal sentido, el art. 138 del Código Fiscal año 1999 establece, en lo pertinente, que *“(L)os ingresos brutos se imputan al período fiscal en que se devengan: (...) 2. En el caso de venta de otros bienes, desde el momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el que fuere anterior ...”*

d) El mecanismo de adquisición de vehículos mediante el sistema de ahorro previo contempla distintos pasos, entre los que cabe resaltar los siguientes: (i) en primer lugar, el vehículo se adjudica al adherente del sistema; (ii) el adherente favorecido en la adjudicación de una unidad, tiene un determinado plazo para aceptar la misma; (iii) una vez que el adherente comunica al concesionario la aceptación, este último requiere la entrega del vehículo a la terminal; (iv) por último, la terminal automotriz procede a la entrega y facturación del vehículo al concesionario, con el cambio de modelo y accesorios solicitados por el cliente —si correspondiere—.

A la luz de lo descripto precedentemente, y conforme la normativa aplicable, en el supuesto de venta de vehículos por medio del sistema de ahorro previo el momento en que debe considerarse *“devengado”* el ingreso es cuando se realiza la facturación.

No puede considerarse la *“adjudicación”* del vehículo como el *“acto equivalente”* al cual se refiere el art. 138 Código Fiscal año 1999, ya que dicha adjudicación implica un acto más dentro de un procedimiento que, a los efectos del ISIB que debe abonar la terminal automotriz, recién finaliza con la facturación y entrega del vehículo al concesionario. Pretender que la adjudicación sea equivalente a la entrega y/o facturación, implica desconocer la complejidad del procedimiento, que no solo involucra distintos pasos sino también a distintos sujetos —concesionario, terminal automotriz, adjudicatario, sociedad administradora del sistema—.

Por lo tanto, debe rechazarse el agravio vertido por el GCBA contra la sentencia de Cámara en cuanto acogió las conclusiones de la pericia contable, que consideró que se habían anticipado los hechos imponibles.

e) La sentencia de Cámara consideró, por remisión a la pericia contable, que los intereses fueron erróneamente incrementados, pero el GCBA se agravia por estimar que dichos intereses fueron correctamente aplicados como consecuencia de la demora en liquidar

el impuesto, lo que ocurrió al momento de la entrega del vehículo cuando debía haberlo hecho al momento de la adjudicación.

Evidentemente, por los motivos expuestos en el apartado anterior también debe rechazarse este agravio, ya que no corresponde aplicar intereses cuando no existió demora alguna en las liquidaciones presentadas por el contribuyente.

5.2. Inclusión dentro de la base imponible correspondiente a la venta de vehículos mediante el sistema de ahorro, de otros conceptos —cambios de modelos, incorporación de accesorios— no incluídos en los valores base motivo del plan ni en las listas de precios remitidas a la IGJ.

a) La perito contadora consideró en su pericia que “... (L)a inspección al considerar el total de las ventas de las unidades de fabricación nacional bajo el sistema de ahorro previo como ventas comerciales, no discriminó los importes atribuibles p.ej. a cambios de modelos, incorporación de accesorios y otros conceptos no incluidos en los valores base motivo del plan ni en las listas de precios remitidas a la IGJ en cumplimiento de las disposiciones que regulan el régimen de ahorro previo. Estos últimos importes representan claramente ventas tradicionales al concesionario realizadas fuera del plan de ahorro y por lo tanto debieran ser tratadas impositivamente como tales y gravadas con el impuesto sobre los ingresos brutos a la alícuota correspondiente a la actividad industrial ...” (fs. 774).

El GCBA impugna esta parte de la pericia, por considerar que “... la venta a través de este sistema se complementa con la venta de sus accesorios, los cuales integran la unidad, más allá de la modalidad de facturación que se adopte ...” (fs. 793), por lo tanto concluye que la afirmación de la perito “... resulta a todas luces un juicio de valor que extralimita la tarea del profesional y lo descalifica como informe válido de merituar ...” (fs. 793 vta.).

Al contestar esta impugnación, la perito insiste en sus conclusiones, y con fundamento en lo normado por el art. 2 inc.d) de la Res. 1/85 de la IGJ, manifiesta que “... si el adherente a un plan de ahorro previo decide cambiar el modelo de vehículo respecto del cual formalizó el contrato con la entidad administradora, por otro vehículo no incluido en los valores base motivo del plan ni en las listas de precios remitidas a la IGJ en cumplimiento de las disposiciones que regulan el régimen de ahorro previo, se modifica el contrato de adhesión y la venta del nuevo modelo que la terminal efectúa al concesionario se convierte en la denominada ‘venta tradicional’ ...”, y que “... (S)i los accesorios e implementos adicionales —incluidos en los valores base motivo del plan y en las listas de precios remitidas a la IGJ— que deben ser provistos conjuntamente con el bien, sin cargo, para su

inmediata utilización en condiciones normales de funcionamiento, como dispone el mentado art. 2° inc. d), son cambiados a opción del adherente, por otros elementos que no están comprendidos en el contrato de adhesión, es evidente que ello implica un apartamiento del mencionado contrato suscripto entre la sociedad administradora y el usuario adherente. // Como consecuencia de ese cambio, corresponde que la terminal facture al concesionario los accesorios e implementos adicionales de acuerdo a la opción formulada por el adherente y considere esa operación 'venta tradicional...'. Y concluye que "... cualquier cambio de los bienes comprendidos en los planes de ahorro autorizados por la IGJ, genera una operación ajena al citado sistema de ahorro previo ..." (fs. 809)

Por último, en el recurso ordinario de apelación el GCBA insiste en su planteo, y destaca que *"... el precio base es uno, pero luego, en la factura, puede elevarse por la inclusión de adicionales. Claro está que ello no significa que esta venta no se halla realizado a través de un Plan de Ahorro Previo (...) la venta a través del sistema de Ahorro Previo se complementa con la venta de accesorios, los cuales integran la unidad, más allá de la modalidad de facturación que se adopte. // Por su carácter de elemento accesorio, debe correr la suerte del principal, y tributar con la alícuota del 3% prevista para las ventas directas a consumidor final ..." (fs. 1018/1019).*

b) La cuestión a decidir, entonces, radica en determinar si el cambio de modelo y/o la incorporación de accesorios no previstos en el plan respectivo, implica o no apartarse del sistema de ahorro previo y generar una nueva operación ajena a dicho sistema.

Los sistemas de ahorro previo constituyen una asociación transitoria entre distintos sujetos con una finalidad común, destinada a disolverse una vez logrado el objetivo perseguido.

Esta asociación se instrumenta mediante la celebración de un contrato plurilateral que presenta determinadas características, entre las que cabe mencionar su naturaleza de *"contrato de adhesión"*. Y es que la uniformidad del sistema es fundamental para su eficaz funcionamiento, y ello solo se puede lograr a través de fórmulas predispuestas no susceptibles de modificación (conf. Hariri, Juan Carlos, "Reflexiones sobre los sistemas de ahorro para la compra de bienes determinados", La Ley 1985-A, 877).

En el caso del ahorro previo para la compra de automotores, los sujetos que se suman al sistema lo hacen con la finalidad de acceder a un vehículo determinado, para lo cual se comprometen a abonar cuotas consecutivas. Con el aporte de esas cuotas se constituye el fondo que se destina a la compra de las unidades a la terminal automotriz, y que son adjudicadas mensualmente a los integrantes del grupo, habitualmente por los mecanismos de sorteo y licitación.

Ahora bien, si posteriormente alguno de los sujetos suscriptores pretende acceder a otro modelo de auto o bien incorporar accesorios no previstos en el plan, ello no puede ser satisfecho en el marco del sistema de ahorro al cual está adherido, porque escapa a los términos del contrato de adhesión que suscribió. Por lo tanto, el adherente deberá celebrar en forma individual una nueva operación que incluya sus novedosas pretensiones.

En virtud de lo expuesto, cabe concluir que el cambio de modelo o incorporación de accesorios no previstos por pedido del adherente, constituyen modificaciones que generan una nueva operación ajena al sistema de ahorro previo y pactada directamente entre el concesionario y el consumidor. Por lo tanto, las diferencias originadas por el cambio de modelo o el agregado de accesorios no pueden considerarse “ventas directas de las fábricas terminales a los consumidores”, ni corresponde en consecuencia que tributen conforme la alícuota general.

En resumen, cuando el consumidor adherido a un plan de ahorro previo adquiere otro modelo de auto o incorpora accesorios no previstos en el plan, se generan dos operaciones distintas sujetas a diferentes alícuotas del ISIB: (i) el monto correspondiente al valor de la unidad adjudicada constituye una “venta directa de la fábrica terminal al consumidor” sujeta a la alícuota general del 3%, mientras que (ii) el monto adicional originado por el cambio de modelo o los accesorios incorporados resulta una “venta directa del concesionario al consumidor”, por lo que la fábrica terminal debe aplicarle a sus ingresos generados por tal motivo la alícuota reducida del 1,5% correspondiente a la actividad industrial.

Por estos motivos debe rechazarse el agravio deducido por el GCBA.

5.3. Restantes críticas del GCBA.

Asimismo, el GCBA planteó otros cuestionamientos contra la sentencia de Cámara, respecto de afirmaciones y conclusiones realizadas por la pericia contable que fueron acogidas por el decisorio impugnado, por considerarlas erróneas y/o invasivas de cuestiones de derecho reservadas a los jueces de la causa.

En primer lugar, cabe afirmar que generalmente resulta imposible emitir un dictamen pericial contable que no contemple ninguna valoración jurídica. Por ejemplo, para dictaminar si la base imponible controvertida en autos ha sido correctamente determinada en la resolución 4216/DGR/1999, la perito debe ponderar las normas legales aplicables para dilucidar qué rubros deben estar incluidos y cuáles no. Pretender invalidar en general el dictamen porque contiene

“valoraciones jurídicas” —como intenta el GCBA—, obligaría al perito a realizar una tarea imposible.

Sentado lo expuesto, cabe afirmar que no existe una crítica concreta y contundente del recurrente que conduzca a revocar las conclusiones de la Cámara.

Si bien los dictámenes periciales no resultan vinculantes para los jueces, atento su carácter técnico o científico para apartarse de sus conclusiones deben oponerse argumentos de similar naturaleza debidamente fundados. Pero el GCBA no ha aportado consideraciones de esa índole, habida cuenta que sus cuestionamientos resultan excesivamente genéricos e imprecisos.

De hecho, el recurrente podría haber propuesto consultores técnicos que le permitan rebatir, desde el plano técnico, las conclusiones de la pericia, pero no lo hizo. Contrariamente, la actora ofreció y produjo un informe de sus consultores técnicos (fs. 783/789 vta.), que resulta coincidente y avala las conclusiones de la pericia contable.

Por lo expuesto, deben rechazarse los demás cuestionamientos vertidos por el recurrente.

6. Planteos realizados por la actora en el recurso judicial de apelación, y no tratados por la Cámara.

6.1. En la sentencia recurrida, la Cámara declaró la nulidad de la resolución 4216/DGR/1999 por tres motivos: (i) la desestimación de prueba pericial contable esencial para la dilucidación del conflicto —vicio en la forma o procedimiento—, (ii) la falta de dictamen jurídico previo —vicio en la forma o procedimiento— y (iii) errores en los antecedentes de hecho que impulsaron la determinación de oficio —vicio en la causa y, como consecuencia, en el objeto—. Las primeros dos causales fueron constatadas por los Dres. Russo (ap. 5.1 y 5.2 de su voto) y Daniele (ap. 3 a 10 de su voto), y la última razón fue compartida por los Dres. Russo (ap. 5.3 de su voto) y Centanaro (ap. 1 de su voto).

La actora, en su recurso judicial de apelación, introdujo otros cuestionamientos a la resolución 4216/DGR/1999, que atento la forma en que decidieron, los jueces consideraron innecesario expedirse sobre ellos (ver ap. 6 del voto del Dr. Russo y ap. 10 *in fine* del voto de la Dra. Daniele).

En el marco del presente recurso ordinario de apelación, el tribunal de alzada —en el caso, este Tribunal— tiene facultades para pronunciarse originariamente sobre cuestiones involucradas en la demanda que no fueron analizadas por la sentencia de primera instancia en razón de considerarse innecesario su examen para resolver la causa, como ocurre en esta litis. Ello en virtud del principio

de congruencia, fundado en la garantía de la defensa en juicio (art. 18 CN), que exige a los jueces pronunciarse sobre todas las pretensiones y defensas de las partes, susceptibles de gravitar en el resultado de la causa.

6.2. Ante la falta de tratamiento de determinados cuestionamientos que introdujera en su recurso judicial de apelación, la actora no interpuso un recurso de inconstitucionalidad ni reeditó dichos planteos en la contestación de los agravios del GCBA. Sin embargo, ello no impide la ponderación de esos planteos por parte de este Tribunal, justamente porque la parte actora no estaba obligada ni habilitada para reeditar sus planteos ante este Tribunal, en razón de resultar vencedora en la instancia anterior —conforme mis votos en *“GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en: “Fariás, María Antonia c/ GCBA s/ empleo público (no cesantía ni exoneración)”*, expte. n° 3565/04, sentencia del 26/05/2005, y *“Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”*, expte. n° 5335/07, y su acumulado *“Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en `Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos`”*, expte. n° 5331/07, sentencia del 06/11/2007—.

La Cámara hizo lugar a la demanda y declaró la nulidad del acto administrativo cuestionado, por lo tanto no existió decisión jurisdiccional que causare un agravio concreto a la parte actora, quien en consecuencia carecía de interés jurídico en replantear los cuestionamientos no tratados. Es por ello que este tema no fue considerado por la actora en su correspondiente contestación de agravios (fs. 1495/1511), ya que en ese escrito tiene la oportunidad de refutar los agravios deducidos por la actora pero no plantear nuevos agravios eventuales.

La accionante sólo podría haber planteado un agravio si hubiera deducido el pertinente recurso de inconstitucionalidad contra la sentencia de Cámara, pero en ese supuesto estaríamos hablando de un agravio eventual o hipotético —y por ende, inviable—, toda vez que su pretensión principal había sido acogida. Recordemos que un requisito común a todo recurso es la existencia de un gravamen, es decir un perjuicio concreto —y no hipotético— resultante de la decisión jurisdiccional impugnada, ya que no es función de los jueces emitir declaraciones abstractas.

Considerar que, de todos modos, la actora debería haber replantado los planteos que no fueron tratados por la Cámara al contestar los agravios del GCBA, implicaría desnaturalizar dicha oportunidad procesal y realizar una interpretación excesivamente amplia del principio de eventualidad procesal, que vulneraría los

derechos constitucionales a la defensa en juicio y el debido proceso del recurrente.

En conclusión: no importa si la parte ganadora reeditó o mantuvo sus planteos, ya que aún cuando no lo hecho, de todos modos quedarían implícitamente sometidos a la decisión del tribunal de segunda instancia en caso de que la sentencia recurrida fuera revocada (Palacio, Lino E., "Derecho Procesal Civil", 2ª ed.act., tomo V, pág. 268, Ed. Abeledo-Perrot, Bs.As., 2001).

Por lo tanto, a continuación procederé a su análisis.

6.3. Ausencia de motivación del acto de la "vista".

a) La resolución n° 3010/DGR/1999 (fs. 2748/2749 del expte.admin.) dispuso iniciar el procedimiento de determinación de oficio, instruir sumario a la contribuyente, y conferirle vista de las actuaciones para que efectúe su descargo. Para fundar tal decisión, en esa resolución se dijo —entre otras cosas— que *"... esta Dirección General (...) dispuso la realización de una inspección en el domicilio de la contribuyente con el objeto de controlar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como resultado de la cual se establecieron ajustes a favor del Fisco local, por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (...) la causa que fundamenta el presente ajuste se origina en: la diferencia de impuesto por incorrecta aplicación de alícuota (art. 31 Cod. 63.000 de la O.T. para el año 1993 y concordantes de años motivo de ajustes) respecto del rubro 'venta de autos de producción propia-plan de ahorro' en el período fiscal 1993 (12° ant.mens.); y la omisión total en el pago del impuesto en los períodos fiscales 1994 (1° a 12° ant.mens.), 1995 (1° a 12° ant.mens.), 1996 (1° a 12° ant.mens.), 1997 (1° a 12° ant.mens.) y 1998 (1° a 12° ant.mens.) (...) por tal motivo, se confeccionaron las correspondientes planillas de verificación de fs. 2.674, 2.677, 2.680, 2.683, 2.687, 2.690, 2.693, 2.696, 2.699, 2.702, 2.705, 2.708, 2.711 y 2.714, conteniendo las liquidaciones practicadas, con respecto de los períodos observados, detallados anteriormente (...) la responsable no prestó conformidad ni abonó el ajuste de que se trata (...) dadas las irregularidades establecidas en el cumplimiento de las obligaciones impositivas a cargo de la responsable, y atento su falta de conformidad para con las respectivas liquidaciones corresponde iniciar el procedimiento de determinación de oficio de su materia imponible (...) por otra parte, 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 ..."*

La parte actora presentó su descargo en sede administrativa, en la que opuso defensas similares a las deducidas en el posterior

proceso judicial, entre las que se incluye la nulidad de la vista (fs. 2782/2795 del expte.admin.).

En su recurso judicial de apelación, el accionante vuelve a plantear la nulidad de la resolución de la vista, fundándose en que no contiene los antecedentes de hecho ni los fundamentos normativos que abonarían la pretensión impositiva y punitiva de esa administración, lo que le impidió ejercer debidamente su derecho de defensa.

El único de los jueces de la Cámara que trató dicho planteo, y lo rechazó, fue el Dr. Centanaro (ap. 4 de su voto, fs. 901/902).

b) El art. 107 inc. 1 Código Fiscal año 1999 establece que los procedimientos de determinación de oficio de las obligaciones tributarias del ISIB y de aplicación de las sanciones previstas por ese Código deben iniciarse por resolución de la Dirección General de Rentas —con la salvedad de la aplicación de la multa automática—, que debe cumplir los siguientes requisitos previstos en los incs. 3 y 4: “... 3. *La resolución fundada en derecho, ha de contener: a) Una síntesis razonada de los hechos; b) Las impugnaciones o cargos formulados al contribuyente; c) El acto u omisión imputados como infracción.* 4. *La resolución debe conceder vista al interesado de la totalidad de las actuaciones y conferirle un plazo de quince (15) días para expresar por escrito su descargo, ofrecer y producir las pruebas que hicieran a su derecho ...”.*

Como podemos apreciar de la transcripción realizada en el apartado anterior, la resolución 3010/DGR/1999 cumple con todos los requisitos previstos en el citado art. 107, al detallar claramente los hechos de la causa, los períodos fiscales motivo de ajuste, las liquidaciones confeccionadas en el transcurso del procedimiento tributario, la causa del ajuste y la infracción atribuida presuntamente al contribuyente.

Además, la presunta lesión a su derecho de defensa no logra advertirse, toda vez que a pesar de los defectos que le atribuye el contribuyente a la resolución 3010/DGR/1999, en su descargo en sede administrativa presentó defensas sustancialmente similares a las contenidas en el recurso judicial de apelación. De ello se deduce que la imprecisión atribuida al acto de la vista no sería tal, o al menos en los hechos no le impidió ejercer su defensa.

Por lo expuesto, cabe rechazar este planteo de la actora.

6.4. Inconstitucionalidad de la resolución 1202/DGRyEI/1997.

a) En el recurso judicial de apelación, la parte actora planteó la inconstitucionalidad de la resolución 1202/DGRyEI/1997, aspecto que fue tratado únicamente por el juez preopinante Dr. Russo, quien la desestimó (ap. 3 y 4 de su voto, fs. 893 vta./894 vta.).

Al fundamentar su recurso ordinario de apelación, el GCBA — que se equivoca al citar el n° de la resolución, vale aclarar— dijo que “... las consideraciones de la Sala II con respecto a la validez y constitucionalidad de la Resolución 1201 – DGR – 97 se encuentran firmes, por cuando la actora consintió la sentencia de Cámara ...” (fs. 1006 vta.).

Al contestar el traslado del recurso ordinario de apelación deducido por el GCBA, la parte actora sostuvo que “... si bien mi mandante habría tenido agravios que formular respecto de la tesis del preopinante en este aspecto de la sentencia, se ve inhibido de hacerlo precisamente porque no conforma el fundamento de la sentencia que le ha resultado favorable y por ende no está comprendido dentro de los capítulos propuestos a la decisión de V.E. (doctrina del art. 247 del CCAT). Cabe adelantarse en este aspecto a la falacia de la contraparte cuando sostiene en el escrito en traslado que mi conferente consintió la sentencia en este aspecto ...” (fs. 1496 vta.).

En primer lugar, cabe afirmar que la Cámara constituye un Tribunal colegiado, por ende sus decisiones, y los fundamentos que las sostienen, se adoptan por mayoría. En consecuencia, que uno solo de los tres jueces se haya expedido a favor de la constitucionalidad de la resolución 1202/DGR/1997, no significa que la sentencia de la Cámara lo haya decidido así. Por lo tanto, constituyen simplemente afirmaciones vertidas individualmente por uno de los magistrados, que no conforman el núcleo de la resolución judicial, ni deben por tanto ser cuestionadas por la actora para mantener subsistente su impugnación.

Y por otro lado, el accionante expresó con claridad que no consiente un eventual rechazo de su planteo de inconstitucionalidad. Lo hizo, como corresponde, al contestar el traslado de la apelación de la contraparte, ya que no poseía ningún interés jurídico que la habilite a deducir un recurso contra la sentencia, toda vez que su recurso judicial de apelación había sido acogido favorablemente.

En conclusión: este Tribunal está habilitado y obligado a expedirse sobre la constitucionalidad de la resolución 1202/DGRyEI/1997.

b) Conforme el principio de interpretación según la realidad económica, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes en consonancia con aquel principio (CSJN, "Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe c/ Dirección General Impositiva", 22/02/2005 —Fallos 328:130—); extremo que debe prevalecer sobre la calificación o la denominación normativa que se pretenda asignar a la obligación tributaria. Por lo tanto, cuando se atribuye a un acto una denominación que no responde a su esencia jurídica es ésta la que

debe prevalecer para su encuadramiento fiscal (Fallos: 287:79; CSJN, “Apache Energía Argentina S.R.L. c. Provincia de Río Negro”, 26/03/2009 —Fallos 332:640—).

Este criterio constituye una herramienta aplicable a aquellos tributos cuyo hecho imponible ha sido definido atendiendo a la realidad económica (por ejemplo, el ISIB o el impuesto a las ganancias), que posibilita apartarse del formalismo conceptual en los casos de evasiones fraudulentas, prescindir de las formas o apariencias jurídicas engañosas, y aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de demostrar la nulidad o simulación del acto jurídico pertinente (Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 7° ed. ampl. y act., pág. 170/174, Ed. Depalma, Bs.As., 1998).

c) Ahora bien, en la compraventa de automotores mediante el sistema de ahorro previo, la instrumentación jurídica de las operaciones difiere de la realidad económica del negocio.

Vale recordar que este mecanismo complejo ya ha sido ponderado por este Tribunal en anteriores precedentes, en los que —a diferencia del presente— se analizó, a los efectos de determinar el encuadre tributario correspondiente al ISIB, la actividad que cumplían las sociedades de ahorro y préstamo en la venta de bienes mediante el sistema de ahorro previo (ver, entre otros, “Círculo de Inversores S.A. de ahorro 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. n° 1150/01, sentencia del 13/02/2002; “Plan Óvalo S.A. de ahorro para fines determinados c/ DGR (res. n° 3700/DGR/2000) s/ recurso de apel. Jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 3351/04, sentencia del 04/05/2005; “Volkswagen S.A. de ahorro para fines determinados s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Volkswagen S.A. de ahorro para fines determinados c/ GCBA s/ recurso apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.)’”, expte. n° 4723/06, sentencia del 15/11/2006). Así se dijo que *“... en el proceso económico tendiente a la producción y enajenación de automóviles, la modalidad de venta mediante plan de ahorro previo, hace que —entre el fabricante de los automotores y el adquirente— intervengan dos operadores: la administradora de los planes de ahorro previo (cuya función es admitir concesionarias, integrar los grupos de adquirentes, recaudar los fondos y adjudicar las unidades) y el concesionario seleccionado por el comprador (que entrega y factura la unidad) ...”* (“Plan Óvalo S.A. de ahorro para fines determinados c/ DGR (res. n° 3700/DGR/2000) s/ recurso de apel. Jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario

concedido”, expte. n° 3351/04, sentencia del 04/05/2005, voto del Dr. Casás, al que adherí).

Conforme concuerdan ambas partes, y constata la pericia contable, cuando se adjudican vehículos mediante el sistema de ahorro previo, las terminales automotrices le entregan y facturan dichos automotores directamente al concesionario. Luego, el concesionario le facturará y entregará el vehículo al consumidor-adquirente. Por lo tanto, y de acuerdo a cómo se instrumenta y factura la compraventa, no se advierte una vinculación jurídica directa entre la fábrica terminal y el consumidor.

Sin embargo, la operatoria real del sistema evidencia lo contrario. Mensualmente las empresas administradoras del plan de ahorro recaudan los aportes pecuniarios realizados por los adherentes, los giran a las fábricas terminales y con ello adquieren dos vehículos que adjudican a dos adherentes mediante los sistemas de sorteo y licitación. En este esquema, la concesionaria opera como una mera boca de exhibición y expendio, percibiendo por ello una comisión.

Ello ocurre de esta manera porque las empresas administradoras de los recursos de los consumidores han sido creadas por las propias empresas productoras de bienes, con el doble fin de facilitar la adquisición de esos bienes por parte de los consumidores, y financiar su propia producción. Más allá de las formas jurídicas adoptadas —ya que generalmente la administradora del plan y la terminal automotriz constituyen dos sociedades comerciales distintas con personería jurídica independiente—, se trata, entonces, de una misma empresa que departamentaliza la sección financiera (captación de ahorro para inversión) de la sección fabricación de productos, y reserva a los concesionarios el rol de intermediario.

Entonces, no existe una verdadera compraventa entre el fabricante y el concesionario, ni entre el concesionario y el consumidor. La compraventa se realiza entonces, entre la fábrica terminal y el consumidor-adquirente (Gherzi, Carlos A., “Responsabilidad de las fábricas terminales por vicios redhibitorios”, LA LEY 1991-B, 54 - Responsabilidad Civil Doctrinas Esenciales Tomo II, 33).

d) Sentado lo expuesto, cabe concluir que la resolución 1202/DGRyEI/1997 no contiene vicios de inconstitucionalidad.

La resolución citada dispone que *“(E)n las operaciones de venta de automotores "0 KM" a través del sistema de ahorro previo para fines determinados u otras operatorias de similares características, las fábricas terminales venden directamente los bienes muebles registrables al adjudicatario, cualquiera sea la modalidad de facturación adoptada”* (art. 1), y que *“(L)as ventas a que hace mención el artículo precedente son consideradas sin excepción como efectuadas al consumidor final”* (art. 2).

Dicha norma fue dictada por la Dirección General en virtud de lo previsto en el art. 3 inc. 14 de la Ordenanza Fiscal año 1997 (t.o. mediante decreto 268/1997), según el cual en ejercicio de su competencia la Dirección General está facultada para “(I)nterpretar las normas fiscales dictando las resoluciones pertinentes.”

En conclusión, la Dirección General, en ejercicio de su facultad interpretativa expresamente reconocida por la Ordenanza Fiscal vigente, se limitó a especificar cuál debe ser el criterio de tributación de las fábricas terminales respecto del ISIB referido a las ventas de automotores 0 km a través del sistema de ahorro previo. Al hacerlo, no modificó ninguno de los elementos esenciales o estructurantes del tributo, sino que aplicó el principio interpretativo de la realidad económica en forma correcta y razonable.

Por lo tanto, este planteo del accionante debe ser rechazado.

6.5. Aplicación retroactiva de la resolución 1202/DGRyEI/1997.

a) La parte actora sostiene que el dictado de la resolución 1202/DGRyEI/1997 implicó un cambio de criterio de la Administración Pública, por lo tanto resulta inválida su aplicación retroactiva, en tanto viola el principio de reserva de ley en materia tributaria, la garantía de irretroactividad y el derecho de propiedad, máxime teniendo en cuenta la imposibilidad de trasladar la incidencia económica del tributo.

El principio de irretroactividad de la ley tributaria, íntimamente ligado al principio de inviolabilidad de la propiedad privada, determina que la ley debe ser anterior al hecho escogido por ella para hacer nacer la obligación tributaria, porque en el momento en que se configura este hecho imponible es cuando el contribuyente incorpora un derecho a su patrimonio. O en otras palabras, la ley tributaria no puede aplicarse a situaciones concluidas con anterioridad a su entrada en vigencia (conf. Spisso, Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, 2° ed., act. y ampl., pág. 307/309, Ed. Depalma, Bs.As., 2000).

En este caso, existe una ley previa a la configuración del hecho imponible. Lo que corresponde determinar, entonces, es si el criterio interpretativo contenido en la resolución 1202/DGRyEI/1997 puede ser aplicado a períodos fiscales anteriores a su sanción.

A tal efecto, resulta fundamental determinar si la resolución 1202/DGREyEI/1997 (i) contiene un cambio interpretativo que le confiere una nueva valoración jurídica a los presupuestos de hecho de la norma tributaria, o bien (ii) se limita a aclarar el efectivo contenido originario de la ley tributaria aplicable.

b) Si ocurre el supuesto mencionado en primer término — cambio interpretativo—, la resolución no podría ser aplicada en forma retroactiva, como ha resuelto la Corte Suprema en distintos fallos —

que cita mi colega Dr. José Osvaldo Casás en su enjundiosa obra “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria”, pág. 853/854, Ed. Ad-Hoc, Bs.As., 2002— en los que consideró que los cambios interpretativos sólo rigen para el futuro porque no puede perjudicarse al contribuyente que obró sin dolo ni culpa grave, con fundamento en razones de estabilidad de los negocios jurídicos y del orden justo de la coexistencia, y por respeto al principio de inviolabilidad de la propiedad privada (CSJN, “Armando Victorio Garibotti v. Aduana de la Nación”, 20/11/1972; “Justin Craus”, 20/11/1973; “La Plata Cereal Co. S.A.C.I.A.F. e I. v. Administración Nacional de Aduanas”, 15/03/1983).

Sin embargo, la parte actora no ha acreditado que estemos frente a un cambio interpretativo de la Dirección General de Rentas, ya que no ha indicado ni individualizado actuaciones de la Administración Pública previas a la sanción de la resolución cuestionada, que resulten contradictorias con el contenido de la resolución 1202/DGRRyEI/1997.

Esta norma no produjo ninguna innovación en el ordenamiento jurídico-tributario local, sino que se limitó a explicitar lo que surge de una razonable lectura de la legislación tributaria aplicable, conforme los principios interpretativos en materia tributaria —en particular, el de realidad económica—. De tal manera, no puede afirmarse que por esta vía se aumentó una alícuota o se modificó el encuadramiento tributario de una actividad, al margen de lo que disponen las leyes tributarias.

En consecuencia, corresponde rechazar este cuestionamiento de la parte actora, lo que, conjuntamente con el rechazo de su planteo de inconstitucionalidad de la resolución 1202/DGRyEI/1997, conduce a la confirmación de la alícuota empleada por la Dirección General de Rentas en el procedimiento determinativo de oficio de autos.

6.6. Improcedencia de la multa.

a) La resolución 4216/DGR/1999 consideró al contribuyente incurso en la figura de evasión fiscal, y le aplicó una multa de \$ 4.671.108,40, equivalente al 80% del impuesto evadido.

El art. 73 Código Fiscal año 1999 establece, en lo pertinente, que *“(L) os contribuyentes o responsables que omiten el pago total o parcial del impuesto, derecho, tasa o contribución y la presentación de la declaración jurada mensual o anual, cuando ello resulta exigible, incurrir en evasión y son sancionados con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien (100%) del gravamen omitido ...”*

A su vez, el art. 93 Código Fiscal año 1999 dispone que *“(L) as 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.”*

En su recurso judicial de apelación, la actora considera que la multa es improcedente ya que la pretensión fiscal que se cuestiona proviene de un cambio de criterio de la demandada y no de hechos propios de la actora que se le puedan atribuir a título de culpa o dolo.

b) En primer lugar, hay que distinguir la *procedencia* de la multa, del *monto* de la misma.

De todos los cuestionamientos esbozados por el accionante contra la resolución 4216/DGR/1999, hasta ahora el único que debe prosperar, de acuerdo a lo desarrollado precedentemente, es el referido a los errores de hecho en que incurrió la Dirección General de Rentas al determinar la base imponible.

Ello incidirá en la disminución de la deuda originalmente constatada por el GCBA, lo cual puede acarrear una *modificación del monto de la multa*, habida cuenta que la misma debe consistir en un porcentaje del gravamen omitido. Es decir, si el gravamen omitido no es el originalmente determinado por el GCBA, también debería variar la multa aplicada.

Sin embargo, el principal motivo del ajuste de autos —incorrecta aplicación de la alícuota— debe confirmarse. Por lo tanto, si bien por un monto menor, la omisión en el pago del impuesto continúa subsistente, cuestión que reviste interés a los efectos de la *procedencia* de la multa.

Por lo tanto, la única forma de evitar la aplicación de la multa, consistiría en demostrar un error de derecho excusable.

c) Según las manifestaciones del contribuyente, su error excusable consistiría en haber tributado el ISIB correspondiente a la venta de automotores mediante planes de ahorro previo, conforme el criterio vigente de la Dirección General de Rentas, que luego fue modificado a partir del dictado de la resolución 1202/DGRyEI/1997.

Sin embargo, como hemos visto, el accionante no ha acreditado que realmente haya existido tal cambio de criterio, y la carga de la prueba del error excusable recae en quien lo invoca (conf.art. 301 CCAyT).

Por otra parte, el error de derecho al que alude la norma constituye una causa de exclusión de la culpabilidad, y por ende, de no punibilidad de la infracción. Este error de derecho se refiere a la aplicación de las leyes tributarias al caso concreto, y no a la punibilidad o no del acto u omisión. Pero el error de derecho, para actuar como eximente, además de ser esencial, debe ser excusable, es decir no debe haber mediado culpa o dolo del contribuyente o responsable.

Sin embargo, el accionante no ha demostrado haber prestado una conducta diligente para evitar incurrir en el error en la aplicación de la alícuota. Por ejemplo, podría haber efectuado una consulta o pedido

de interpretación de las normas tributarias ante la Secretaría de Hacienda y Finanzas (conf.art. 87 Código Fiscal año 1999, norma reproducida en las ordenanzas fiscales anteriores), conducta que no resulta desproporcionado exigir a una empresa de la envergadura de la actora, pero no lo hizo.

En virtud de lo expuesto, considero que debe rechazarse este planteo de la actora, sin perjuicio de la adecuación del monto de la multa que deberá realizarse.

7. Nulidad de la resolución 4216/DGR/1999.

En los apartados anteriores fueron rechazados los respectivos cuestionamientos de la actora y confirmada la validez del procedimiento tributario previo al dictado de la resolución 4216/DGR/199, de la alícuota aplicable y de la procedencia de la multa. Solo fueron acogidas aquellas impugnaciones relativas a los errores en la conformación de la base imponible y el impuesto resultante.

Cabe decidir, entonces, qué tipo de nulidad corresponde decretar de acuerdo a la entidad del vicio constatado, y específicamente si se acoge o no el pedido del GCBA tendiente a que se declare la nulidad parcial del acto impugnado y se devuelvan las actuaciones a sede administrativa.

En materia de nulidades de los actos administrativos, ante la ausencia de regulación específica resultan aplicables *por analogía* los principios y disposiciones contenidos en el Código Civil (CSJN, “Los Lagos”, 1941, Fallos 190:142). Y en tal sentido resulta pertinente evocar lo regulado por el art. 1039 Código Civil, según el cual “*(L)a nulidad de un acto jurídico puede ser completa o sólo parcial. La nulidad parcial de una disposición en el acto, no perjudica a las otras disposiciones válidas, siempre que sean separables.*”

En este caso, resulta posible declarar la nulidad parcial solamente de (i) la determinación de la base imponible, (ii) del impuesto resultante, así como también (iii) del monto de la multa. En cuanto a los demás aspectos de la resolución —alícuota aplicable, desestimación de las impugnaciones al procedimiento, procedencia de la multa—, deben ser mantenidos y rechazadas las impugnaciones contra ellos dirigidas.

En consecuencia, corresponde decretar la nulidad parcial de la resolución 4216/DGR/1999 en los términos antes detallados, y devolver las actuaciones a la Cámara para que se practique la liquidación definitiva según las pautas establecidas en esta sentencia.

8. Costas.

Atento existir vencimiento recíprocos, y que ambas partes han tenido razones valederas para litigar, corresponde imponer las costas de todo el proceso en el orden causado (art. 65 CCAyT).

II. Recursos contra las regulaciones de honorarios.

El art. 249 CCAyT consagra la facultad del tribunal que entiende en un recurso de apelación, de adecuar las costas y el monto de los honorarios al contenido de su pronunciamiento, cuando la sentencia sea revocatoria o modificatoria de la de anterior instancia —como ocurre en este caso—.

El art. 6 de la ley 21.839 regula las distintas pautas que deben tenerse en cuenta para fijar el monto de los honorarios de abogados y procuradores, entre las que se encuentra el monto del asunto o proceso, si fuere susceptible de apreciación pecuniaria (inc. a). A su vez, el art. 7 de la ley arancelaria dispone una escala porcentual para el o los profesionales que hayan asistido a la parte vencedora (del 11 al 20% del monto del proceso), y otra para el o los que defendieron a la parte perdedora (del 7 al 17% del monto del proceso).

Ahora bien, se considerará monto del proceso la suma que resultare de la sentencia o transacción (conf. art. 19 de la ley 21.839). Sin embargo, recién al momento de efectuarse la nueva liquidación podrá verificarse en qué monto se redujo la deuda determinada y la multa aplicada, en comparación con las sumas establecidas en la resolución 4216/DGR/1999.

Por lo tanto, una vez practicada la nueva liquidación, y conforme lo dispone el citado art. 249 CCAyT, la Cámara deberá realizar una nueva regulación de honorarios, adecuándolos al definitivo monto del proceso y al nuevo resultado del mismo —que, conforme este voto, sería parcialmente favorable para ambas partes—.

En virtud de lo expuesto, al quedar sin efecto las regulaciones de honorarios, los recursos planteados contra ellas se han tornado abstractos, por lo que corresponde su desestimación y la devolución de las sumas obladas en concepto de depósito de las respectivas quejas.

Y por otro lado, atento el modo en que se decide, deben imponerse en el orden causado las costas que generó la tramitación del recurso ordinario de apelación del Dr. Díaz Ortiz, así como también las devengadas por la sustanciación de los recursos de inconstitucionalidad deducidos por el Dr. Velarde, la Cdra. Monatirsky y los Cdres. Peloso y Cabrera (conf. art. 62, segundo párrafo, CCAyT).

III.- Conclusión.

Por las consideraciones expuestas, voto por:

a) Hacer lugar al recurso ordinario de apelación interpuesto por el GCBA, revocar la sentencia de Cámara y dejar sin efecto las regulaciones de honorarios allí practicadas.

b) Hacer lugar parcialmente al recurso judicial de apelación interpuesto por Volkswagen Argentina S.A., declarar la nulidad parcial de la resolución 4216/DGR/1999 en cuanto a la determinación de la base imponible, el impuesto resultante y el monto de la multa, y rechazar las impugnaciones dirigidas contra los restantes elementos del acto.

c) Devolver las actuaciones a la Cámara para que se practique la liquidación definitiva del impuesto y la multa, según las pautas establecidas en esta sentencia, y se adecuen los honorarios de los profesionales que intervinieron en la causa (conf. art. 249 CCAyT).

e) Imponer las costas de todo el proceso en el orden causado (art. 65 CCAyT).

f) Declarar abstractos los recursos interpuestos contra las respectivas regulaciones de honorarios por el Dr. Díaz Ortiz, el Dr. Velarde, la Cdra. Monatirsky y los Cdres. Peloso y Cabrera.

g) Ordenar la devolución de las sumas pagadas en concepto de depósito de los recursos de queja interpuestos por el Dr. Velarde, la Cdra. Monatirsky y los Cdres. Peloso y Cabrera.

h) Imponer en el orden causado las costas que generó la tramitación del recurso ordinario de apelación del Dr. Díaz Ortiz, así como también las devengadas por la sustanciación de los recursos de inconstitucionalidad deducidos por el Dr. Velarde, la Cdra. Monatirsky y los Cdres. Peloso y Cabrera (conf. art. 62, segundo párrafo, CCAyT).

El juez Carlos Balbín dijo:

I. Adhiero al voto de la Dra. Ana María Conde con las consideraciones que se exponen a continuación.

II. En relación con la denegación en sede administrativa de la producción de la prueba pericial contable ofrecida por la actora, cabe señalar que este medio probatorio —así como la prueba documental e informativa solicitada— no estuvo orientado a demostrar un error en el cálculo de la base imponible determinada sino la ilegitimidad de la resolución 1202/97. En efecto, los puntos de pericia no estaban dirigidos a rebatir los fundamentos fácticos y jurídicos de la resolución que se impugna —a los que me referiré en el punto V— sino que apuntaron, en lo esencial, a determinar que la actora, en las operaciones concertadas a través de planes de ahorro previo, vendía las unidades a los concesionarios y no a los adjudicatarios de los planes. Es más, ni en sede administrativa ni en el escrito de demanda

la actora manifiesta concretamente cuál es la base imponible a la que habría que aplicarle la alícuota del 3%, en caso de desestimarse la impugnación de la resolución 1202/97.

Por lo expuesto, coincido con la Dra. Conde en revocar la sentencia de Cámara en cuanto declaró la nulidad de la resolución 4216/DGR/1999 por haberle sido denegada a la contribuyente la prueba pericial ofrecida en sede administrativa.

III. En relación con el planteo de inconstitucionalidad del art. 107 inc. 16 del Código Fiscal, toda vez que la prueba denegada resulta inconducente para resolver la cuestión bajo debate, es innecesario expedirse al respecto.

IV. Planteo de nulidad por falta de dictamen legal.

La actora sostiene que el acto administrativo mediante el cual se practicó la determinación de oficio es nulo de nulidad absoluta porque no se acompañó el dictamen legal previo exigido por el decreto 1510/97.

Al respecto cabe señalar, en primer lugar, que “el procedimiento administrativo constituye un instrumento protector tanto de las prerrogativas estatales como de las garantías de los particulares. A través del establecimiento de un procedimiento que determine el cauce formal por cuyo intermedio habrá de desplegarse la actividad estatal se garantiza la eficaz satisfacción del interés público, el debido respeto al orden jurídico, la eficacia en la actividad administrativa y, en igual medida, el adecuado respeto a los derechos de los particulares (Cámara Contencioso Administrativa y Tributaria de la CABA, Sala I en autos “Viola S.A. c/ DGR s/ Res. nº 4412/DGR/2000”), RDC 36, sent. del 5/12/00).

En este sentido, la LPA ha establecido en su artículo 7º que “*son requisitos esenciales del acto administrativo [...] d) Procedimientos. Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos en el ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos*”. En consecuencia, con anterioridad al dictado de todo acto administrativo, debe cumplirse con los procedimientos previstos en el ordenamiento de aplicación y, en particular, el dictamen jurídico del área pertinente, de manera que su omisión hace nulo al acto dictado.

Así las cosas corresponde, a continuación, determinar si, de conformidad con las constancias obrantes en el *sub lite*, se ha cumplido

con el presupuesto procedimental previsto en la normativa de aplicación.

Ahora bien, a fs. 2810 del expediente administrativo obra la intervención de la Dirección Técnico Tributaria, en forma previa al dictado de la resolución 4216/DGR/1999. A su vez, al deducirse el recurso de reconsideración contra la resolución citada se agregó el dictamen legal de la citada dependencia (fs. 2878/2879 del expediente administrativo).

Habida cuenta del modo en que se sustanció el procedimiento administrativo en este caso particular, considero que la actuación administrativa ha sido corregida en la propia sede administrativa al resolver el recurso de reconsideración y, por esa razón, no llega a tener una entidad suficiente para lesionar el derecho de defensa y justificar así la anulación del acto impugnado (en sentido similar, ver el precedente de Sala I *in re* "Plan Óvalo S.A. de ahorro para fines determinados c/ DGR (Res. 3700/DGR/2000)", RDC 24, sent. del 11/6/2004).

En conclusión, toda vez que la Dirección Técnico Tributaria de la Dirección General de Rentas emitió dictamen legal en las actuaciones administrativas, corresponde revocar la sentencia de Cámara en cuanto decretó la nulidad de la resolución 4216/DGR/1999 en este aspecto.

V. Inconstitucionalidad de la resolución 1202/GCABA/DGRYEI/1997.

a) La actora solicitó la declaración de inconstitucionalidad de la resolución 1202/97 por considerar que viola el principio de legalidad.

La resolución cuestionada fue dictada en uso de las atribuciones conferidas por la Ordenanza Fiscal (t.o. 1997), que en su art. 3, inc. 14) faculta a la Dirección General de Rentas para "[i]nterpretar las normas fiscales dictando las resoluciones pertinentes". La citada norma establece que "[e]n las operaciones de venta de automotores '0 KM' a través del sistema de ahorro previo para fines determinados u otras operatorias de similares características, las fábricas terminales venden directamente los bienes muebles registrables al adjudicatario, cualquiera sea la modalidad de facturación adoptada" (art. 1º). Y agrega que "[l]as ventas a que hace mención el artículo precedente son consideradas sin excepción como efectuadas al consumidor final" (art. 2º).

Cabe señalar que el art. 31 de la Ordenanza Tarifaria correspondiente al año 1993 (art. 32, punto 20 de la O.T. 1994, art. 31, punto 20 de la O. T. 1995, art. 34, punto 20 de la O.T. 1997, art. 39, punto 20 de la O.T. 1998) establecía que "*De conformidad con lo dispuesto por la Ordenanza Fiscal, establécese la tasa general del 3%*

para las siguientes actividades de comercialización (mayorista y minorista) de prestaciones de obras y/o servicios, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ordenanza o en la Ordenanza Fiscal. ... Ventas efectuadas por los propios industriales directamente al público consumidor”.

La accionante niega que las operaciones en cuestión hayan sido ventas concertadas en forma directa entre ella y los consumidores finales sino que se trata, según su criterio, de ventas realizadas como industrial manufacturero a precios mayoristas a concesionarios a las que se le aplica la alícuota del 1,5% y no del 3% prevista para la venta directa del industrial al público consumidor. En consecuencia, según la recurrente, “la Resolución 1202/97, desvirtúa la realidad pretendiendo encerrarla en un marco de conveniencia del Fisco, marco que mejor conviene a la recaudación del tributo y a su economía” (fs. 66).

Así las cosas, para dirimir la cuestión es necesario determinar —más allá de las calificaciones jurídicas divergentes— en qué calidad intervienen en estas operaciones cada una de las partes involucradas. Es que, como la Corte ha señalado en reiteradas oportunidades, “... no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del *‘nomen iuris’* que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:698 y 289:67)” (Fallos 318:676).

Como lo ha señalado el Tribunal Superior de Justicia en autos “Plan Óvalo” (Exp. 3351/04, sentencia del 4 de mayo de 2005, punto 3 del voto del Dr. Casás), “en el proceso económico tendiente a la producción y enajenación de automóviles, la modalidad de venta mediante plan de ahorro previo, hace que —entre el fabricante de los automotores y el adquirente— intervengan dos operadores: la administradora de los planes de ahorro previo (cuya función es admitir concesionarias, integrar los grupos de adquirentes, recaudar los fondos y adjudicar las unidades) y el concesionario seleccionado por el comprador (que entrega y factura la unidad)”.

En punto al papel de la sociedad de ahorro previo, resulta claro que ésta cumple un papel de intermediaria. Así lo ha establecido el Tribunal Superior de Justicia 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. n° 1150/01, sentencia del 13 de febrero de 2002; “Plan Óvalo S.A. de ahorro para fines determinados c/ DGR (res. N° 3700/DGR/2000) s/ recurso de apel. Jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cód.

Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido” y “Volkswagen S.A. de ahorro para fines determinados s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: “Volkswagen S.A. de ahorro para fines determinados c/ GCBA s/ recurso de apelación judicial c/ Decis. DGR (art. 114 Cód. Fiscal) (ver en especial, punto 2. del voto del Dr. Casás).

Ahora bien, a fin de determinar quién es el comprador de los automotores de la terminal bajo esta modalidad, cabe recordar que el Código Civil establece que: “Habrá compra y venta cuando una de las partes se obligue a transferir a la otra la propiedad de una cosa, y ésta se obligue a recibirla y a pagar por ella un precio cierto en dinero” (art. 1323). Por su parte, el Código de Comercio define a la compraventa mercantil como “un contrato por el cual una persona, sea o no propietaria o poseedora de la cosa objeto de la convención, se obliga a entregarla o a hacerla adquirir en propiedad a otra persona, que se obliga por su parte, a pagar un precio convenido, y la compra para revenderla o alquilar su uso”.

Así, de los términos de las normas citadas, surge que en la compraventa una parte paga un precio (el comprador) y la otra entrega una cosa (el vendedor). Si, como ha dicho el Tribunal Superior de Justicia en la causa “Plan Ovalo”, la administradora del plan de ahorro previo es quien recauda los fondos y adjudica las unidades, resta por determinar si es la terminal o la concesionaria quien vende al consumidor final.

En este contexto, se podría suponer que el concesionario vende al consumidor final con la intermediación de la administradora del plan de ahorro previo. Para que ello fuera así, a su vez, el concesionario debería pagar un precio a la terminal y así revenderlo al consumidor final. Sin embargo, del propio diseño del sistema de venta mediante plan de ahorro previo, surge que la recaudación de fondos correspondiente al precio del vehículo que realiza la sociedad de ahorro es girada directamente a la terminal.

En este sentido, la prueba pericial contable explica que, en los casos en que la unidad entregada y facturada al concesionario corresponde al modelo suscripto en el respectivo plan de ahorro sin mejoras ni opcionales, “... la factura emitida por la terminal al concesionario se corresponde con los importes remesados y percibidos de la sociedad administradora en concepto de precio, sobre la base de las listas de precios a concesionarios” (fs. 481). El pago que asume la concesionaria es el de las mejoras y opcionales (punto b, fs. 481).

A su vez, de la prueba informativa ofrecida por la actora surge que “la Concesionaria percibe de la Sociedad de Ahorro por su actuación como agente (dado que el valor total de la unidad lo abona el grupo a la sociedad administradora en forma directa y ésta a la fábrica), el ‘margen comisional’ que se acredita en su cuenta corriente” (fs. 129,

respuesta de la Concesionaria SEVITA S.A.C.I.F. al oficio librado en autos y respuesta de la concesionaria Armando Automotores S.A.C.I.F. de fs. 155/156).

Es así que los concesionarios, en esta modalidad de venta, no son quienes en realidad venden los automóviles toda vez que, por un lado, no reciben el precio por parte del adquirente a cambio de la entrega de la unidad y, por el otro, tampoco son compradores pues el precio de la unidad es girado por la administradora del plan de ahorro al fabricante. Por ello, cabe concluir que hay compraventa entre la terminal y el adquirente toda vez que el precio que paga este último es recibido por el fabricante y éste, a su vez, entrega la unidad.

En este sentido, se ha entendido que "...el concesionario cumple los servicios de acercar al adquirente y posteriormente entregar el vehículo, pero sin participar en la operación como comprador o vendedor, ya que, no elige al cliente, no determina el precio y no realiza la compra del automotor a la fábrica, que es quien lo entrega al consumidor final" (Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, "Lusargen S.A.", sent. del 12/12/06, La Ley Online AR/JUR/9127/2006).

En similar orden de ideas, se ha señalado que "las empresas fabricantes de los bienes objeto de los 'círculos de compradores', generalmente (y, en el caso de los automotores siempre) comercializan sus productos, por medio de concesionarios o agentes que actúan a su servicio. Por tal razón, en el sistema de ahorro previo estos auxiliares no adquieren el carácter de verdaderos vendedores, sino que son la 'larga mano' de las empresas fabricantes" (Farina, Juan M.; "Contratos Comerciales Modernos" 3ª ed., Bs. As., Astrea, 2005, t. 2, p. 163).

Sentado lo expuesto, corresponde determinar si la Resolución 1202/97 es inconstitucional por violar el principio de legalidad.

Por un lado, cabe recordar que "el principio de legalidad o de reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Y)" (Fallos: 329:1554, "Nación AFJP S.A. v. Provincia de Tucumán").

Por otro lado, debe destacarse que el Director General de Rentas está facultado para interpretar las normas fiscales dictando las resoluciones pertinentes (art. 3, inc. 14, dec. 268/97, texto ordenado en 1997 de Ordenanza Fiscal) y que "la interpretación de esta ordenanza y de las disposiciones sujetas a su régimen se ha de atender al fin de las mismas y a su significación económica" (art. 8 de la Ordenanza citada).

A su vez, el art. 9 de la Ordenanza Fiscal citada dispone que *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”*.

Por su parte, la Sala I ha dicho 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” (“Plan Ovalo S.A. de ahorro para fines determinados contra Dirección General de Rentas (res. 3700/DGR/2000) sobre recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR”, expte. RDC-24).

En el presente caso, la Administración no modificó ninguno de los elementos esenciales del tributo sino que se limitó a aplicar la norma de la Ordenanza Tarifaria que grava con la alícuota del 3% a las ventas efectuadas por los propios industriales directamente al público consumidor. En efecto, el art. 31 de la Ordenanza Tarifaria (art. 32, punto 20 de la O.T. 1994, art. 31, punto 20 de la O. T. 1995, art. 34, punto 20 de la O.T. 1997, art. 39, punto 20 de la O.T. 1998) dispuso que *“De conformidad con lo dispuesto por la Ordenanza Fiscal, establécese la tasa general del 3% para las siguientes actividades de comercialización (mayorista y minorista) de prestaciones de obras y/o servicios, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ordenanza o en la Ordenanza Fiscal. ... Ventas efectuadas por los propios industriales directamente al público consumidor”* y, por su parte, como ya se expuso, la resolución 1202/97 reprodujo el sentido y alcance de la norma.

b) Por otra parte, la accionante sostiene que el dictado de la resolución 1202/97 implicó un cambio de criterio de la Administración que no puede ser aplicado retroactivamente, toda vez que viola el principio de legalidad, la garantía de irretroactividad y el derecho de propiedad.

Al respecto, cabe señalar que es doctrina de la Corte que “los cambios de criterio impositivo, como principio, sólo rigen para el futuro (Fallos: 258:17; 268:446 y sus citas), preservando de los efectos que las modificaciones produzcan a las situaciones definitivas en que se encuentren los contribuyentes, a fin de no causar agravio al principio constitucional de inviolabilidad del derecho de propiedad” (“La Plata Cereal Co. S.A.C.I.A.F. e I. c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 15/03/1983).

Sin embargo, la demandante no ha individualizado las actuaciones administrativas previas a la sanción de la resolución cuestionada que reflejen una conducta contradictoria con el contenido de la resolución 1202/97 o una conducta reiterada de la Administración que contraría la buena fe o vulnere la confianza que los contribuyentes depositaron sobre dicha conducta previa.

Así dejo expresado mi voto.

La jueza Alicia E.C.Ruiz dijo:

Recurso ordinario de apelación del GCBA:

1. El recurso ordinario del Gobierno fue correctamente concedido ya que -como indica la Sra. jueza de trámite en el primer punto de su voto- cumple con los correspondientes requisitos de admisibilidad formal.

2. Como surge de los “resulta”, Volkswagen Argentina S.A. (en adelante, “VK”) interpuso recurso judicial de apelación contra la resolución n° 387/DGR/2000, que rechazó el recurso de reconsideración deducido por la empresa contra la resolución n° 4216/DGR/99, que determinó de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto resultante (\$ 5.831.416,70) y le aplicó una multa por evasión fiscal (\$ 4.671.108,40).

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, por mayoría, hizo lugar al recurso judicial deducido por VK y declaró la nulidad absoluta de la resolución determinativa. Esto último, con fundamento en: (i) la desestimación de la prueba pericial contable ofrecida en sede administrativa, (ii) la falta de dictamen jurídico previo al dictado de la resolución n° 4216/DGR/99 y (iii) la existencia de ciertos errores en la liquidación efectuada por el Fisco.

Contra lo resuelto por la Sala II la Ciudad articuló el recurso ordinario de apelación en tratamiento.

3. Los agravios ensayados por el Gobierno se encuentran minuciosamente reseñados en el punto 2 del voto de mi colega Ana María Conde. A continuación los trataré separadamente.

3.1 Planteos del Gobierno vinculados con ciertos vicios del procedimiento administrativo:

3.1.1 Desestimación de la prueba pericial contable ofrecida en sede administrativa:

Por los motivos expresados en los puntos 3.1, 3.2 y 3.3 del voto de la Sra. jueza de trámite -a los que adhiero-, coincido en que el *a quo* erró al considerar que la desestimación de la prueba pericial contable ofrecida en sede administrativa acarrea en el caso la nulidad absoluta de la resolución determinativa.

3.1.2 Falta de dictamen jurídico previo al dictado de la resolución nº 4216/DGR/99:

Como lo indica mi colega Ana María Conde en el punto 4.3 de su voto, la ausencia de dictamen jurídico previo al dictado de la resolución nº 4216/DGR/99 no ocasionó a la actora un perjuicio concreto que determine la nulidad absoluta del acto impugnado.

En suma: asiste razón al Gobierno y debe revocarse la sentencia recurrida en cuanto declaró la nulidad absoluta de la resolución nº 4216-DGR-99 como consecuencia de la desestimación de la prueba pericial contable ofrecida en sede administrativa y de la falta de dictamen jurídico previo.

Despejada la cuestión referida al procedimiento administrativo, corresponde, en primer término, abordar el tema de fondo debatido en el proceso para evaluar luego los restantes agravios del GCBA.

3.2 Cuestión de fondo discutida en autos:

El principal fundamento de la determinación de oficio cuestionada por VK está dado por la resolución nº 1202/DGRyEI/97 (BOCBA del 08/05/97). El artículo 1º de esa norma establece que “[e]n las operaciones de venta de automotores `OKM` a través del sistema de ahorro previo para fines determinados u otras operatorias de similares características, las fábricas terminales venden directamente los bienes muebles registrables al adjudicatario, cualquiera sea la modalidad de facturación adoptada.” El artículo 2º de la resolución nº 1202/DGRyEI/97 prevé que las ventas mencionadas en el artículo 1º recién citado “son consideradas sin excepción como efectuadas al consumidor final”.

La accionante sostiene que la resolución determinativa es nula y que la resolución nº 1202/DGRyEI/97 es inconstitucional.

La actora postula que las operaciones realizadas mediante planes de ahorro en los períodos ajustados se trataron de ventas mayoristas efectuadas a los concesionarios y, en cambio, el GCBA las califica como ventas directas a los suscriptores de los planes de ahorro.

Así pues, la cuestión de fondo en autos consiste en dilucidar si las empresas fabricantes de vehículos son, en relación con los sistemas de planes de ahorro previo, vendedoras a consumidor final o no (con la consiguiente diferencia en la alícuota aplicable a los efectos del impuesto sobre los ingresos brutos).

Por los argumentos desarrollados en el punto 6.4 apartados c) y d) del voto de la Sra. jueza de trámite, que comparto, entiendo que en el marco de los sistemas de ahorro previo, las fábricas terminales venden los vehículos directamente a los suscriptores, a pesar de la instrumentación jurídica que aquellas empresas le dan a esas operaciones. En ese contexto, la resolución nº 1202/DGRyEI/97 se trata de una norma interpretativa que, como lo señala mi colega, se limitó a aplicar el principio de la realidad económica.

Por lo demás, el criterio que aquí propicio es coherente con el que sostuviera -si bien desde el ángulo de la sociedad de ahorro y préstamo- en “Círculo de Inversores S.A. de ahorro 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 DGR`, expediente nº 1150/01, sentencia del 13/02/2002 (puntos 3 y 4 del voto conjunto que emitiera con la jueza Ana María Conde y el juez Guillermo Muñoz). En esa oportunidad afirmamos que la actividad de las administradoras de los planes de ahorro consiste en “vincular de una forma peculiar a **productores** y consumidores...” (destacado propio). O, en otros términos, que quienes realmente venden a los suscriptores de los planes no son los concesionarios sino los fabricantes de los automóviles.

En resumen: cuando se trata de operaciones concretadas mediante planes de ahorro los fabricantes venden directamente al consumidor final y deben tributar a la alícuota general del 3 %. Definido así el aspecto central de la controversia, retomaré los agravios del GCBA.

3.3 Objeciones del Gobierno vinculadas con ciertos errores que se le adjudicaron a la liquidación practicada por el Fisco en la decisión recurrida:

Los vocales Russo y Centanaro, por remisión al informe final de la perito contadora, juzgaron que en la determinación de oficio se anticiparon los hechos imponible, se cometieron errores de cálculo en

las liquidaciones de los períodos 1/98, 7/98, 3/97 y 10/97, y se incluyeron indebidamente ciertos ítems en la base imponible comercial. Los magistrados concluyeron que como tales defectos viciaban la causa de la resolución nº 4216-DGR-1999, debía declararse su nulidad absoluta.

3.3.1 Atribución adelantada del hecho imponible en diversos períodos fiscales y cálculo de mayores intereses:

El artículo 138 inciso 2 del Código Fiscal t.o. para el año 1999 –reproduciendo el criterio utilizado en las ordenanzas fiscales vigentes en los períodos ajustados- dispone que en las ventas de bienes muebles, los ingresos brutos se devengan “desde el momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el que fuere anterior...”.

El Fisco considera que el hecho imponible nace cuando la asamblea de la sociedad administradora de los planes de ahorro resuelve las adjudicaciones de los vehículos.

La perito contadora designada de oficio explicó que la entrega y facturación de los automóviles se materializaba en meses posteriores al de la asamblea que decidía las adjudicaciones, por lo que la pauta empleada por el GCBA significaba: (i) adelantar el hecho imponible, (ii) incurrir en una doble imposición; y (iii) computar mayores intereses.

El Gobierno se agravia de que la Sala II adoptara la interpretación propuesta en el dictamen pericial.

Por las razones que da la Sra. jueza de trámite en el punto 5.1 apartados a), c) d) y e) de su voto, deben rechazarse los planteos del demandado dirigidos a cuestionar el pronunciamiento del *a quo* en relación con la atribución anticipada del hecho imponible en los períodos diciembre de 1993 a agosto de 1994 y septiembre de 1994 a diciembre de 1995 y el consiguiente cálculo de intereses en exceso.

3.3.2 Inclusión en la base imponible de otros conceptos no contemplados en los valores base motivo del plan ni en las listas de precios remitidas a la Inspección General de Justicia:

Como lo advierte mi colega Ana María Conde en el punto 5.2 de su voto, al que adhiero, cuando el adquirente de un vehículo mediante un plan de ahorro cambia el modelo o agrega accesorios no previstos en el plan suscripto, no se está ante una única operación. En efecto, el monto correspondiente al valor del automóvil originalmente adjudicado debe tributar como una venta directa de la terminal al consumidor (punto 3.2. de este voto), mientras que la suma adicional por el cambio de modelo o la incorporación de accesorios, debe calificarse como una venta directa entre el concesionario y el cliente. De aquí se sigue que el Fisco erró al incluir esos importes en la base imponible tenida en cuenta para practicar la determinación de oficio impugnada.

En consecuencia, no puede prosperar el agravio formulado por el accionado a fs. 1018/1019.

3.3.3 Restantes críticas del GCBA a la sentencia atacada:

Las demás objeciones del demandado giran también en torno a la decisión de la Cámara de convalidar las conclusiones de la perito contadora en cuanto a los diferentes errores en la liquidación practicada en el acto determinativo. La Ciudad aduce que el *a quo* siguió la pericia contable en temas de derecho, que sólo se cotejó una factura de un universo que abarcaba más de 9.270 adjudicaciones, y que los vehículos importados debían integrar la base imponible.

Como lo señala la Sra. jueza de trámite en el punto 5.3 de su voto, los cuestionamientos mencionados no pueden acogerse porque están formulados en términos genéricos y no se basan en otros elementos de prueba que pudieran rebatir el dictamen pericial.

3.4 Síntesis:

Debe hacerse lugar parcialmente al recurso ordinario del Gobierno en cuanto a que los vicios en el procedimiento administrativo previo al dictado de la determinación de oficio no acarrear la nulidad absoluta de la resolución nº 4216-DGR-99 y en ese punto ha de revocarse la sentencia de la Sala II.

En cambio, por las razones ya señaladas, no pueden prosperar los agravios del GCBA respecto a los errores en la liquidación practicada.

4. Planteos introducidos por VK en su recurso judicial de apelación no analizados por la Cámara en virtud del modo en que ésta resolvió la controversia:

Llegados a este punto, corresponde tratar aquellos planteos efectuados por VK en su recurso judicial de apelación que no fueron analizados por los magistrados en atención a la forma en que decidieron el caso. Y ello porque como dije en “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Farías, María Antonia c/ GCBA s/ empleo público (no cesantía ni exoneración)’”, expediente nº 3565/04, pronunciamiento del 26/05/2005, la alzada que modifica el sentido de un fallo debe atender los capítulos propuestos a la anterior instancia, para resguardar la igualdad de las partes en el proceso y el derecho de defensa en juicio.

4.1 Ausencia de motivación de la “vista” de las actuaciones conferida a la empresa mediante resolución nº 3010/DGR/99 (fs. 2748/2749 del expediente administrativo nº 44.502/2000):

VK adujo que la vista carecía de motivación y que no contenía los antecedentes de hecho ni los fundamentos jurídicos de los ajustes,

por lo que resultaría nula. Por los motivos apuntados por mi colega Ana María Conde en el punto 6.3 apartados a) y b) de su voto, con los que concuerdo, el agravio de la contribuyente no se sostiene.

4.2 Inconstitucionalidad de la resolución nº 1202/DGRyEI/97:

En primer lugar, coincido con la Sra. jueza de trámite en que, como lo afirma en el punto 6.4 apartado a) de su voto, el Tribunal está obligado a pronunciarse sobre la constitucionalidad de la resolución nº 1202/DGRyEI/97.

Como lo indiqué en el punto 3.2 de este voto al referirme a la cuestión de fondo debatida en autos, entiendo que la resolución nº 1202/DGRyEI/97 se trata de una norma interpretativa que se limitó a aplicar el principio de la realidad económica. En otras palabras: la resolución nº 1202/DGRyEI/97 no modificó la calificación tributaria de la actividad desarrollada por las terminales ni alteró la alícuota aplicable ya prevista en las leyes tributarias. Por ello, la tacha de inconstitucionalidad ensayada por la actora no puede prosperar.

Asimismo, por los argumentos expuestos en el párrafo anterior y en el punto 6.5 apartado b) del voto de mi colega Ana María Conde, debe rechazarse el planteo de VK respecto de un supuesto cambio de criterio de la Dirección General de Rentas que invalidaría la aplicación retroactiva de la resolución nº 1202/DGRyEI/97.

Por lo demás, la accionante invoca el fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Autolatina Argentina S.A. (T.F. 12463-I) c/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 27/12/1996.

En aquel caso la Dirección General Impositiva había determinado el saldo a favor de Autolatina Argentina S.A. respecto del impuesto al valor agregado por el período 1994 en un importe menor al resultante de la declaración jurada de la empresa. El Fisco había considerado que en las ventas de automotores concretadas mediante el sistema de ahorro previo no correspondía calcular el débito fiscal en función del importe recibido por la terminal de la sociedad administradora al momento de la adjudicación de cada unidad sino que se tenía que tomar el valor corriente de plaza vigente cuando el automóvil era entregado y facturado.

La Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal dejó sin efecto la resolución de la DGI arriba descripta. Contra esa decisión, la DGI interpuso recurso ordinario de apelación que fue concedido. La CSJN confirmó la sentencia recurrida.

Ahora bien: existen dos circunstancias relevantes que diferencian el presente caso del referido precedente.

La primera, es que en “Autolatina” el tributo sobre el que versaba la controversia era el impuesto al valor agregado (I.V.A.) mientras que

en este proceso se debate respecto del impuesto sobre los ingresos brutos.

La segunda, es que en el precedente citado lo que se discutía era el momento a partir del cual debía calcularse el débito fiscal pero no estaba controvertido si las ventas efectuadas mediante planes de ahorro debían considerarse como ventas directas entre los fabricantes y los consumidores o si se trataban de ventas mayoristas a los concesionarios. Así, en el considerando 7º del fallo de la CSJN se dijo que “(...) los agravios formulados ante esta Corte tendientes a descalificar la facturación efectuada por la actora por el hecho de estar dirigida a los concesionarios –y no a los suscriptores de los planes de ahorro a quienes eran adjudicados los automóviles- así como las objeciones –derivadas de dicha circunstancia- respecto de la operatoria comercial de aquélla, resultan manifiestamente inatendibles **pues constituyen argumentos distintos de los que motivaron la resolución del organismo recaudador, cuya revisión es el objeto de esta causa**” (destacado propio). Por fin, la Corte resaltó que no podía abocarse a cuestiones que no hubieran sido sometidas a la decisión de los jueces inferiores.

En síntesis, VK no demostró la similitud entre estas actuaciones y lo resuelto por la CSJN en “Autolatina”.

4.3 Improcedencia de la multa:

Como lo señala la Sra. jueza de trámite en el punto 6.6 apartado c) de su voto, la actora no probó haber incurrido en un error excusable, lo que quita todo sustento a sus objeciones a la procedencia de la multa por evasión.

4.4. Cuestionamientos a la liquidación practicada por el Fisco:

La accionante resalta la existencia de errores en la liquidación del Fisco. Se trata de los mismos tópicos que fueron advertidos por la perito contadora y que llevaron a la Cámara a declarar la existencia de vicios en la causa del acto administrativo atacado, a saber: adelantamiento del hecho imponible, falta de distinción entre unidades nacionales e importadas, inclusión indebida de ciertos ítems en la base imponible, y equivocaciones en la transcripción de algunos importes. Dado que en el punto 3.3 de este voto se ha explicado que la pericia contable no fue rebatida por el Gobierno en los aspectos señalados, debe hacerse lugar parcialmente al recurso judicial de apelación de VK en cuanto destacó esos defectos de la determinación de oficio.

5. Nulidad parcial de la resolución nº 4216/DGR/1999:

En los puntos que anteceden (i) se concluyó que en las operaciones realizadas mediante planes de ahorro los fabricantes de vehículos venden directamente al consumidor y deben abonar la

alícuota correspondiente a ese encuadre tributario, y (ii) se confirmó la procedencia de la multa por evasión impuesta a la contribuyente.

Por otra parte, se tuvo por probada la existencia de ciertos errores en la liquidación practicada por la Dirección General de Rentas.

De todo lo dicho precedentemente se sigue que los defectos en la liquidación advertidos en la pericia contable determinan –en los términos del artículo 146 inciso 1 del CCAT- la nulidad parcial de la resolución nº 4216/DGR/1999 en cuanto a la conformación de la base imponible y, en consecuencia, también en cuanto al monto del impuesto resultante y al importe de la multa. Por el contrario, la resolución nº 4216/DGR/1999 es válida en relación con la alícuota aplicable.

Como consecuencia de la solución aquí adoptada, las actuaciones deberán ser devueltas a la Cámara para que se practique la liquidación definitiva según las pautas establecidas en esta sentencia.

6. Recursos deducidos contra la regulación de honorarios efectuada por la Cámara e imposición de costas:

A fin de dar adecuado cumplimiento con lo prescripto en el artículo 249 del CCAT, el tratamiento de los recursos interpuestos contra la regulación de honorarios practicada por el *a quo* y de los agravios expresados al respecto en el recurso ordinario del GCBA queda diferido hasta que haya liquidación firme en la que, de conformidad con los parámetros fijados en este pronunciamiento, se establezca el monto total adeudado por VK. Igual solución cabe propiciar respecto de la imposición de costas.

7. Conclusión:

Por lo expuesto, voto por:

- a) hacer lugar parcialmente al recurso ordinario de apelación deducido por el GCBA;
- b) revocar la sentencia de la Sala II que declaró la nulidad absoluta de la determinación de oficio impugnada en autos;
- c) hacer lugar parcialmente al recurso judicial de apelación interpuesto por VK con los alcances indicados en el punto 4.4 de este voto;
- d) declarar la nulidad parcial de la resolución nº 4216/DGR/1999 en los términos explicados en el punto 5 de este voto, confirmando los restantes elementos del acto;
- e) devolver las actuaciones a la Cámara para que se practique la liquidación definitiva según las pautas fijadas en este fallo;
- f) tener presente y diferir el tratamiento de los recursos articulados contra la regulación de honorarios efectuada por el *a quo*, a saber: el recurso ordinario deducido por el Dr. Díaz Ortiz (letrado

patrocinante de la actora), las quejas deducidas por el Dr. Velarde (letrado apoderado de la accionante), la contadora Monatirsky (perito designada de oficio) y los contadores Peloso y Cabrera (consultores técnicos de la actora), así como los agravios expresados en el recurso ordinario de apelación del demandado en relación con los emolumentos fijados a la representación letrada de VK y a la perito contadora, todo ello hasta que exista liquidación firme del importe adeudado por la contribuyente; y

g) diferir la imposición de costas de conformidad con lo expresado en el punto 6 de este voto.

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. A fin de organizar la exposición trataré en primer término los agravios de la recurrente (GCBA), y, seguidamente, aquellos que había planteado la actora en el marco de su pretensión original y no fueron resueltos por el *a quo* en función del modo en que se pronunció (cf. mi voto en “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 5335/07, y su acumulado “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en `Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos`”, expte. n° 5331/07, sentencia del 06/11/2007). Por ello, coincido con el resultado al que, en este aspecto, arriba en su voto la Sra. Jueza de trámite (v. punto del voto mencionado).

2. El agravio que cuestiona la nulidad decretada por el *a quo* con apoyo en la negativa a producir las pruebas ofrecidas por la actora en sede administrativa, tal como sostiene la Dra. Conde, debe ser admitido. En sustento de su postura la actora solicitó que se declare la inconstitucionalidad del art. 107 inc. 16 del Código Fiscal que supeditaba la apertura a prueba en el procedimiento administrativo a la renuncia por parte del contribuyente a la defensa de prescripción, lo que afectaría el derecho de defensa (art. 18, CN). Sin embargo, la actora no muestra que la falta de producción de esas medidas —luego realizadas en sede judicial— haya repercutido en sus posibilidades de hacer uso de alguna defensa o planteo susceptible de ser analizado por los jueces de la causa. En estas condiciones, para dar fundamento a la invocada afectación del debido proceso adjetivo, la actora debió mostrar que realizó a la Administración una petición que no haya podido ser requerida en sede judicial, donde sí tuvo posibilidad de producir toda la prueba que entendió pertinente.

3. El agravio vinculado con la improcedencia de la nulidad fundada en la falta de dictamen jurídico, también debe ser admitido. En su recurso directo, al referirse al punto, la actora sostiene que "...no surge la existencia de ese dictamen jurídico previo al dictado de la resolución del 16 de diciembre de 1999..." (fs, 553), esto es la resolución 4216-DGR-99.

Por su parte, a ese respecto el GCBA sostuvo en la resolución 387-DGR-2000 que el requisito en cuestión se encontraba cumplido porque el acto que se venía cuestionando había sido dictado por abogados de un área técnico-jurídica, razón por la cual resultaba aplicable la doctrina que establece que "...la alegación de la nulidad, en definitiva, debe responder a un fin práctico, pues '... resulta inconciliable con la índole del proceso, la nulidad por la nulidad misma'" (fs. 2890 vta del expediente administrativo). Luego, en su contestación del recurso directo, alegó que el art. 7 inc. d de la LPA no resultaba aplicable en atención a que las disposiciones de ese cuerpo normativo solo resultan extrapolables al procedimiento de determinación tributaria en lo que no se encuentre regulado en el Código Fiscal y que en esa norma sólo se requería el informe técnico de ese cuerpo normativo (art. 117, inc. 23 en el t.o. 1999; fs. 95). A ese respecto sostuvo en su recurso ordinario que en la sentencia de Cámara "...no se advierte que la parte actora no agotó en forma normal la vía administrativa —mediante la interposición del recurso jerárquico— sino que optó por la vía del recurso directo, que en aquellos años permitía al contribuyente ocurrir por ante la Cámara [...], ante rechazo del recurso de reconsideración" (fs. 1012).

Entre los argumentos de la contestación del recurso directo agregó que aun cuando resultare exigible el requisito en cuestión, la norma no se encontraba incumplida porque existía un dictamen jurídico emitido en forma previa al acto que resolvió el recurso de reconsideración. A ello sumó que, en cualquier caso, debía entenderse que la objeción había quedado subsanada por ese dictamen, conforme lo dispuesto por la CSJN en el precedente "Duperial SA" (fs. 96).

Esa argumentación fue dada en un contexto en que a fs. 2878/2879 del expediente administrativo, previo al dictado de la resolución 387-DGR-2000, mediante la cual se rechazó el recurso de reconsideración con jerárquico en subsidio obra un dictamen jurídico con firma de la Dra. Susana Carro, Jefa del Depto. de Ases. Tec. e Intel. Fiscal de la Dirección Técnico Tributaria. Luego, a fs. 2880, obra la nota de elevación del proyecto de resolución, suscripta por la agente dictaminadora y por la Dra. Graciela Garibaldi de Canido, Directora de la Dirección Técnico Tributaria, dirigida al Subdirector General de Técnica Tributaria y Coordinación Jurídica, Dr. Marcelo Fernando Meis. En la misma foja, éste último elevó el proyecto al Director General.

A su turno, antes del dictado de la resolución 4216-DGR-99, a fs. 2810 y ss. obra la nota de elevación del proyecto de resolución que luego fue emitida. En esa foja primero consta la elevación firmada por Rafael Ortiz —abogado—, el Dr. Luis M. Sabate de la Div. Determinaciones de Oficio y Sumarios Conexos y el Dr. Horacio Jorge Tepedino, Jefe del Depto. de Proced. Tributarios, destinada a la Dra. Graciela Garibaldi de Canido, Directora de la Dirección Técnico Tributaria. Abajo, en la misma foja, consta la elevación por parte de esa funcionaria dirigida al Señor Interventor de la DGR.

En estas condiciones, ninguno de los argumentos presentados por el GCBA sobre la cuestión han sido adecuadamente rebatidos. La magra afirmación destinada a sostener que no existió un dictamen jurídico en forma previa al dictado de la primera resolución que el recurrente arrastra desde la interposición del primer recurso en sede administrativa, no brinda sustento suficiente a una sentencia que pretende desvirtuar la presunción de legitimidad de las resoluciones en juego. En la sentencia de Cámara, por su parte, se agregan citas doctrinarias destinadas a fundar la importancia del dictamen jurídico pero que no surgen de allí argumentos capaces de sostener una tesis contraria a la sostenida por los argumentos brindados por el GCBA.

4. Con relación al momento en que debe tenerse por configurado el hecho imponible, corresponde rechazar el planteo de la actora. El peritaje contable muestra que la terminal-vendedora recibía el dinero correspondiente a las cuotas que pagan los adherentes del plan de ahorro incluso antes de que se realizase la adjudicación. En este sentido el peritaje consigna que “[e]l real flujo de fondos con motivo de las operaciones concertadas en el marco de planes de ahorro previo, opera de la siguiente forma:// a) La Administradora cobra a los adherentes las cuotas y demás conceptos que figuran en los contratos de adhesión;// b) La Terminal que recibe fondos de la Administradora a modo de depósito irregular, para aplicar a las unidades correspondientes a los Grupos de Adherentes, a ser adjudicadas, deposita los mismos en bancos con los cuales opera” (fs. 1675). La descripción de la operatoria se completa indicando que “c) La Terminal cuando es notificada por la Administradora, respecto de las unidades adjudicadas y aceptadas por los adherentes, emite Nota de Debito a nombre de los Concesionarios [...] d) La Terminal, en simultaneo con la emisión de la Nota de Debito, registra la aplicación de los fondos recibidos de la Administradora acreditando los mismos en la cuenta corriente de los Concesionarios [...] e) La Terminal, cuando factura a los Concesionarios las unidades vendidas a estas de acuerdo a lo solicitado por los adherentes, toma como pago a cuenta en dicha factura el importe correspondiente a la unidad adjudicada que figura en las Notas de Debito según c)” (fs. 1676).

Así las cosas, la inteligencia brindada por el GCBA al art. 138, inc. 2 del CF resulta una posible y ajustada a los parámetros constitucionales. No puede descalificarse la aplicación al caso que realizó el GCBA al entender que la adjudicación del automóvil es aquel “acto equivalente” al que refiere la norma en cuestión cuando sostiene que los ingresos brutos se imputan al período fiscal correspondiente al “...momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, lo que fuere anterior”. Nótese que, aunque esa adjudicación emana de la Sociedad Administradora, controlada por la fabricante, al tiempo en que esa adjudicación es emitida ya se encuentra en poder de la fabricante el monto que ella toma como precio del vehículo mediante la emisión de la nota de débito de que da cuenta el peritaje. Ello también se condice con el principio general establecido en el art. 135 que dispone que el gravamen se determina sobre los ingresos brutos devengados y tiene en cuenta que la manifestación de riqueza que busca alcanzar el impuesto se configura cuando la terminal recibe el dinero por una venta que, a estos efectos, resulta equiparable a una operación a término. Visto desde la perspectiva de la realidad económica a la que remite el art. 10 de la normativa fiscal (vgr. Código Fiscal, t.o 1999, decreto 629/99 y su correlativo para otros períodos), la circunstancia de que regularmente la fabricante reciba un importe que los ahorristas dan en pago de lo que toman como una compra, y que la sociedad fabricante comienza reconociendo como depósito irregular para convertirlo en precio tan pronto una sociedad que controla “adjudica” el valor depositado a un ahorrista determinado, exhibe una operación que —más allá de lo que puede significar, desde el ángulo del objeto de la sociedad administradora, que deja la suma en poder de la vendedora por un lapso en el que el crédito que el depósito irregular supone para el conjunto de ahorrista no les genere frutos— muestra un ingreso ya causado por la actividad gravada. Por tanto, bien puede ser tomada la adjudicación, no emanada de la sociedad fabricante pero sí de una controlada que no obra al depositar irregularmente en el solo interés del ahorrista sino preponderantemente en el del productor, como un acto equivalente a la facturación o a la entrega del bien, puesto que es, de últimas, posterior, a la entrega del precio.

5. En cuanto a los planteos relativos a la “indebida inclusión de ítems en base imponible comercial” (fs. 71 y ss. y 1505 y ss.) la solución es común a todos ellos. Esos planteos abarcarían: (a) la venta de los vehículos integrantes de los bienes de uso de la empresa (“autos usados”), (b) venta de piezas fabricadas por la planta Córdoba, (c) venta directa de unidades a empresas, (d) venta a funcionarios diplomáticos, (e) confusión entre reventa de materias primas y venta de deshechos (*scrap*), (f) intereses de financiación y (g) recupero de

gastos. Para fundar su postura, la actora incluyó como punto 12 del peritaje una consulta genérica según la cual requirió que “[t]eniendo a la vista los papeles de trabajo de la inspección y el expediente administrativo, la pericia se expedirá sobre la certeza de los agravios en subsidio expuestos en el capítulo VIII del presente recurso judicial” (*SIC rectus* “capítulo IX”; ver fs. 70). Al responder ese requerimiento, la perito se limitó a señalar: “[l]as observaciones formuladas por la actora comprendidas en los ítems a) a g) son de puro derecho. Por lo tanto la suscripta considera que no le corresponde pronunciarse sobre el particular// No obstante ello, cabe señalar que los importes correspondientes a los conceptos incluidos en los ítems a) a g) concuerdan con la información proveniente de los registros contables de la empresa, transcritos en el expediente administrativo” (fs. 1230).

La falta de precisión de la impugnación formulada genera incertidumbre en torno al alcance del planteo formulado. De todos modos, en cualquiera de los supuestos que podría abarcar, debe ser rechazado por falta de fundamento. Ese déficit existe, tanto si se estima que la contribuyente directamente ataca la posibilidad de reclamar el impuesto perseguido respecto de los ítems enumerados, como si las objeciones de la actora remitieran al análisis de las alícuotas aplicables a esos supuestos. La actora ni siquiera ha intentado demostrar que la determinación impugnada incluye los rubros en cuestión, así como tampoco explicó cuál sería, a su criterio, el tratamiento fiscal previsto para ellos por la normativa aplicable. A su turno, si el carácter subsidiario de las objeciones analizadas pretendía ligar la cuestión con la discusión principal relativa a las alícuotas aplicables, no se ha brindado ninguna explicación que permita despejar el punto. En cualquiera de tales supuestos, la genérica referencia a los registros contables de la empresa, por su vaguedad, no resulta suficiente para declarar la nulidad de la determinación practicada respecto de estos rubros como pretende la actora.

6. En relación con la ausencia de discriminación entre automóviles de fabricación nacional e importados, el peritaje sostuvo que la alícuota aplicada por la actora sobre vehículos importados es del 3 % y la inspección, al no contemplar esa distinción, agregó al porcentaje aplicado a estos últimos un 1.5 %, generando, en esos casos, una alícuota que ascendería al 4.5 % (fs. 1228 vta. y 1509). Aunque el GCBA pretende defender en ese punto la determinación impugnada, no propone elemento de juicio alguno que permita descalificar las afirmaciones referidas.

7. En relación con la resolución 1202/DGRyEI/1997, mientras la actora la tacha de inconstitucional por incurrir en un supuesto de exceso reglamentario, el GCBA la invoca para calificar como venta

directa a todas las operaciones que la contribuyente concreta a través del sistema de ahorro previo.

7.1. Antes de abordar el planteo de inconstitucionalidad de la resolución 1202/97 formulado por la contribuyente conviene explicar qué rol juegan las reglamentaciones emitidas por la Administración en el marco de una constitución que, como la de la CABA, establece que el Poder Ejecutivo “[r]ecauda los impuestos (...) y percibe los restantes recursos que integran el tesoro de la Ciudad” (art. 104, inc., 25 de la CCBA); sistema que supone concebir la recaudación como una función administrativa que, por sus características, aparece ligada tanto al principio de legalidad como a la garantía de igualdad (arts. 11 y 51 CCBA).

En nuestro sistema constitucional no es posible exigir un tributo en supuestos que no estén contemplados en la ley, única fuente legítima para fijar los elementos sustanciales que lo conforman (TSJ en “Alvear Palace Hotel S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 5511/07, sentencia del 16/4/2008 entre otros y Fallos 155:290; 248:482; 303: 245 y 312:912).

Por su parte, en tanto la emisión de un reglamento explicita la inteligencia que, el encargado de aplicarla, le atribuye a la ley, dar a conocer esa interpretación permite anticipar cómo debería quedar conformado el universo de destinatarios y el alcance de la obligación tributaria en juego según el criterio uniformado por la Administración. Con ello, se asegura que la autoridad de aplicación brindará igual trato a quienes se encuentran en idéntica situación frente al tributo. Cuando esa reglamentación de la ley tributaria es respetuosa del principio de legalidad el criterio general adoptado por la autoridad recaudadora no puede ser sustituido por el de los jueces. Un criterio posible, adoptado con carácter general por el Poder Ejecutivo, no puede ser sustituido por otro que los jueces estimen mejor. Dentro del ámbito de lo jurídicamente posible, universo reducido merced al deber de cumplir con el principio de legalidad, prevalece el criterio general de la Administración a quien la constitución la inviste del poder de recaudar los tributos (cf. mi voto en “Sapoznikow; Jacobo David s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Sapoznikow, Jacobo David c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos’, expte. n° 6008/08, sentencia del 4/3/2009).

En suma, el carácter administrativo de la función de recaudar impone asumir que reglamentar la ley eligiendo alternativas interpretativas posibles no sólo constituye un modo de hacer uniforme su aplicación, sino el único previsto por el constituyente para lograr tal finalidad.

7.2. El GCBA postula que la resolución 1202/97 brinda respaldo suficiente a la deuda reclamada en autos, porque califica como venta directa a todas las operaciones del fabricante en el marco del sistema de ahorro previo.

Por el contrario, la parte actora planteó la inconstitucionalidad de la mencionada resolución por entender que "...al ubicarla como vendedora directa de automóviles [debiendo aplicar la alícuota general del 3% y no la del 1,5%] cuando la realidad es que lleva adelante esa actividad a través de planes de ahorro..." la disposición objetada "...se arrogó la facultad de legislar, cuando esa actividad le compete al Poder Legislativo, dejando de lado la realidad económica del negocio, intentando suplir por vía reglamentaria a la ley, afectando el principio de reserva legal existente en materia impositiva" (57 y 62/63).

La resolución impugnada, según allí se indica, fue dictada en ejercicio de las facultades interpretativas que el art. 3 de la Ordenanza Fiscal (t.o 1997), no tachado de inconstitucional y naturalmente aplicable, confiere a la Administración.

En ese contexto, el Interventor de la DGR, en las consideraciones que preceden al dispositivo de la resolución en cuestión, destaca que en las ventas de vehículos mediante la financiación aludida "el concesionario no percibe el precio del vehículo adjudicado por la sociedad de ahorro en ninguna de las etapas de la negociación, carece incluso de la libre disponibilidad del automóvil el que recibe de la empresa fabricante al solo efecto de entregarlo al adjudicatario" y "su retribución consiste en el margen comisional". Por ello, entiende que "las terminales automotrices al facturar como ventas lisas y llanas tales operaciones a sus concesionarios han llevado a cabo una disimulación, adjudicando una apariencia distinta a la verdadera operación consistente en ventas directas a los consumidores".

Los pasajes transcritos describen un cuadro de situación específico en el que aparecen suficientemente identificados los hechos o las circunstancias en las que la autoridad de aplicación interpreta reunidos los presupuestos que generan la obligación tributaria que la ley impone al contribuyente, en este caso a la terminal (cf. art. 94, inc. 23, ap. b, Ordenanza Fiscal, t.o. 1994 y sus correlativos en los textos posteriores). En armonía o, si se prefiere, como consecuencia de esa descripción fáctica, la regla enunciada en los arts. 1 y 2 de la resolución 1202/97 no crea ni selecciona el hecho imponible que se atribuye a la terminal sino que, en realidad, se limita a interpretar que cuando se dan las condiciones de hecho descriptas en la resolución corresponde tener por verificados los presupuestos que la ley (artículos ya citados de la Ordenanza Fiscal aplicable) consagra para imponer la alícuota general con la que se grava las ventas directas, aún cuando quien se reputa como vendedor opere, en otras circunstancias, al abrigo de una

exención o de la alícuota reducida consagrada para la actividad industrial según el período en juego.

Más allá de los términos que con carácter absoluto aparecen deslizados en la resolución para, en las operaciones bajo análisis, sindicarse a la terminal como un sujeto que siempre realiza ventas directas cuando opera bajo la modalidad de “planes de ahorro previo”, lo cierto es que esa calidad queda ligada por la resolución atacada a la verificación de los presupuestos de hecho en ella especificados. Esto es, que el concesionario perciba una comisión, que no reciba nunca el precio del vehículo que le factura al suscriptor-adquirente y que no detente la disponibilidad del vehículo, es decir, se limita a recibirlo de la terminal para entregarlo al adjudicatario. Los extremos contemplados por la resolución analizada implican exigir que, para quedar alcanzada por la alícuota general, la terminal fabricante debe percibir el valor del vehículo de un sujeto distinto al concesionario. En palabras de la propia resolución impugnada, “lo que interesa para la aplicación del impuesto es la operación que se ha cumplido” pues cuando se dan las circunstancias de hecho descriptas carece de relevancia el método de facturación adoptado, en el cual, la terminal factura al concesionario y éste hace lo propio respecto del adquirente.

Mientras que las ordenanzas o códigos fiscales a través de los preceptos *supra* aludidos seleccionaron el hecho imponible y al contribuyente obligado al pago, la resolución cuestionada se limita a identificar las circunstancias fácticas que rodean al sistema de ahorro previo y suscitan la obligación de tributar en las condiciones indicadas por la normativa fiscal ya mencionada. La resolución de rentas, por un lado, configura un mecanismo para aplicar la ley a casos concretos y, por otro, en tanto se trata de operaciones destinadas a reiterarse y son realizadas por un elenco de sujetos poco numeroso, constituye un modo de imponer un comportamiento uniforme de la autoridad de aplicación frente a los contribuyentes, para quienes la pauta interpretativa anunciada viene a resguardar la igualdad de trato (v. punto 7.1).

Así entonces, los argumentos esgrimidos por la actora no demuestran que la resolución impugnada incurra en el exceso reglamentario denunciado.

En síntesis, la resolución 1202/97 interpreta una situación de hecho descrita en sus considerandos como supuesto de venta directa de la Ordenanza Fiscal (art. 94, t.o 1994 y sus correlativos en los posteriores). A su turno, la actora no muestra que esa interpretación —según la cual cuando la terminal percibe el precio del automóvil sin intervención del concesionario y éste no tiene disponibilidad del vehículo— al encuadrar la venta aludida en la categoría de directa, a que se refiere la ley, exceda la que razonablemente cabe dar al texto legislativo.

7.3. Establecido lo anterior, corresponde señalar que el peritaje permite afirmar que la situación de hecho descrita en la resolución 1202/97 se da cada vez que un vehículo es adquirido mediante el régimen de ahorro previo —con dos supuestos de excepción a los que me referiré más adelante— en tanto los importes son recibidos por el fabricante directamente de los adquirentes o de la sociedad administradora que obra por ellos (fs. 1222/1225 y 1675/1677). No ha demostrado la actora que no exista entre los hechos constatados y la descripción legislativa la relación que concibe el Fisco, con la sola excepción de los supuestos en que el concesionario encarga un vehículo de mayor precio que el originariamente previsto en el plan de ahorro o cuando el suscriptor agrega accesorios no contemplados en el plan de ahorro.

En estos últimos, la resolución 1202 analizada sólo es parcialmente aplicable, puesto que no se da el extremo, en ella previsto, de que el fabricante reciba el precio sin intervención del concesionario. Por el contrario, es el concesionario el que abona el plus del valor de la nueva unidad escogida o de los accesorios agregados. Cierto es que la parte resolutive de la Resolución 1202, leída con prescindencia de los considerandos recordados, abarca todos los supuestos mencionados, a saber unidad originariamente pactada y unidad de mayor valor así como accesorios suplementarios, indistintamente. Pero, no lo es menos que mientras en el caso del vehículo originariamente pactado, el precio recorre el camino contemplado en los considerandos, no ocurre lo mismo en el del vehículo de mayor valor y los accesorios no previstos en el plan.

7.4. Lo anterior, pone en evidencia que en las operaciones de venta por plan de ahorro en las que se cambia el modelo base por uno de mayor valor o se agregan accesorios no previstos, el monto adicional generado por las referidas modificaciones no constituyen venta directa pues, conforme quedó dicho, no se dan los presupuestos establecidos en la resolución 1202/97.

En suma, cuando la terminal, a través del plan de ahorro, recibe del adquirente o de la sociedad administradora en su nombre, el importe del modelo base quedan agotados los pasos de una venta directa, en cambio, cuando en una operación de esa especie, a requerimiento del interesado, el concesionario pide un vehículo de mayor valor o accesorios no incluidos y afronta por sí la diferencia de precio, ese valor adicional no puede quedar alcanzado —con apoyo en la resolución 1202/97— por la alícuota general prevista para las ventas directas.

Con lo dicho, no pierdo de vista que, en el esquema descripto, la forma en que instrumenta su rol la sociedad administradora, parece

estar fuera de su objeto de administrar dineros ajenos (fs. 1222/1225 y 1675/1677) y pasa a operar como oficina de ingreso de los fondos a la fabricante. Así lo establece el peritaje contable en tanto verifica que la sociedad administradora deposita en cuenta de la sociedad fabricante los importes que solventan los ahorristas, tan pronto los recibe, esto es, sin hacer la adjudicación ni esperar la entrega o facturación del bien (fs. 1674 vuelta). Ello implica que esos fondos no generan intereses a los ahorristas, a quienes aún no se ha tenido formalmente por compradores, sino que quedan adelantados a la fabricante. Vale recordar que la venta es un contrato consensual que puede ser perfeccionado aún antes de que exista la cosa vendida (art. 1327 del CC), aunque el derecho al precio exige el cumplimiento de la prestación del vendedor en las condiciones de oportunidad y modo que resulten del contrato. En el caso que nos ocupa, el peritaje constata que la fabricante tiene efectivamente el precio en una de sus cuentas —sin que los fondos provengan del concesionario sino de una sociedad que obra por los ahorristas, entre ellos el que resulta finalmente adquirente— en lo que se presenta contablemente como una venta aún no concluida (v. descripción de la operatoria según el dictamen de la perito, transcripto en punto 4).

Por las razones dadas, corresponde rechazar la inconstitucionalidad impetrada por la contribuyente, así como el intento del GCBA por incluir en la base imponible el precio adicional originado en el cambio de modelo base del plan de ahorro o en la adquisición de accesorios no previstos.

8. Resta analizar si, como pretende la accionante, la aplicación “retroactiva” de la resolución 1202/97 a períodos anteriores a su dictado, pero incluidos dentro de los ejercicios comprometidos por las diferencias reclamadas en autos (años 1993 a 1996 y 1997 a 1998), vulnera su derecho de propiedad.

La actora aduce que la resolución 1202/97 introdujo un cambio de criterio de la Administración, en tanto hasta ese momento la Dirección General de Rentas había sostenido que, en la operatoria que nos ocupa, la concesionaria adquiere el carácter de parte vendedora. Bajo la invocación de haber cancelado el impuesto por los períodos anteriores a 1997 de acuerdo a la interpretación sustentada en ese momento por el ente recaudador, la contribuyente, se coloca fuera del alcance de las previsiones de la resolución 1202/97 y, con ello, viene a sostener que incorporó a su patrimonio, con las características propias de la garantía de propiedad, el derecho a que la deuda se calcule bajo aquella interpretación que invoca como vigente al momento de presentar las declaraciones juradas pertinentes con apoyo en las cuales se pretende reputar cancelada la obligación tributaria en juego.

Sin embargo, aquello que la actora presenta como posturas antagónicas supuestamente emanadas de dos resoluciones interpretativas, en realidad, según el respaldo documental invocado por la propia contribuyente surgiría de la contraposición entre, por un lado, un dictamen jurídico citado por la Administración en el marco de procedimientos determinativos y, por otro, la resolución 1202/97. Específicamente, se citan dos expedientes en los que se habría transcrito el aludido dictamen (30.101/91 y 8061/95) y se incluye una resolución 2994/DGR/96 que no fue agregada en autos, ni aparece publicada conforme hubiera correspondido si se tratara de un reglamento interpretativo (fs. 38 vuelta/39, 76 y fs. 878/888). Reglamento que, a su vez, la representación de la parte demandada niega que hubiera existido respecto de la operatoria analizada hasta 1997 (fs. 102).

En ese contexto, la contribuyente no logró probar que canceló el impuesto reclamado acorde a previsiones normativas vigentes al momento de efectuar el pago para, con ello, demostrar que la pretensión fiscal resistida vulnera un derecho adquirido, es decir, uno amparado por la garantía de propiedad.

9. Lo anterior, sin embargo, no puede llevar a desconocer que el modo en que la Administración aplicó la resolución 1202/97 al emitir la determinación impugnada por la accionante —conforme surge del punto 7.3— incluye supuestos que no configuran casos de venta directa. Se trata de un caso en el que, las particularidades de la operatoria alcanzada por la obligación tributaria reclamada, llevaron a la propia Administración a aplicar la resolución 1202/97 de un modo parcialmente errado. Ello implica que la sanción cuestionada, acorde a las constancias probatorias obrantes en autos, se fundó en una incorrecta apreciación del impuesto evadido y, por tanto, debe ser revocada.

10. El resultado al que se arriba luego de tratadas todas las cuestiones involucradas en *sub lite*, conlleva una modificación de la base regulatoria tomada en cuenta por la instancia de mérito. A su vez, el monto del proceso que, conforme la ley n° 21.839 de aranceles profesionales, queda identificado con “la suma que resultare de la sentencia” sólo quedará establecido una vez que exista en autos liquidación definitiva (art. 7). Ello así, corresponde dejar sin efecto las regulaciones practicadas y diferir la determinación de los honorarios para cuando quede aprobada la liquidación aludida.

En tal contexto, resulta innecesario expedirse en torno al recurso del Dr. Díaz Ortiz, así como de las quejas interpuestas por el Dr. Velarde, la Cdra. Monatrisky y los Cdres. Peloso y Cabrera, destinados a cuestionar las regulaciones de honorarios dispuestas por el *a quo*.

Por tanto, corresponde devolver los depósitos cuya constancia obra a fs. 1076, 1077, 1167 y 1474.

Por todo lo dicho, oído el Fiscal General Adjunto, corresponde hacer lugar al recurso ordinario interpuesto por el GCBA en relación con la nulidad decretada por el *a quo* con sustento en vicios de procedimiento (puntos 3 y 4); revocar la sentencia impugnada; declarar la nulidad parcial del acto de determinación cuestionado por incluir ilegítimamente en la base imponible el costo adicional generado por operaciones en las que se cambia el modelo o se agregan accesorios, así como por la falta de discriminación entre automóviles nacionales e importados (punto 6 y 7.3); rechazar los planteos de la actora analizados en el punto 5; revocar la multa impuesta (punto 9); dejar sin efecto las regulaciones de honorarios con el alcance dispuesto en el punto 10 y devolver los depósitos allí identificados. Las costas de todo el proceso se imponen en el orden causado por existir vencimientos recíprocos (art. 65 del CCAyT).

El juez José Osvaldo Casás dijo:

I. Recurso de la Procuración General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:

1. Procedencia de la vía intentada:

El **recurso ordinario de apelación** interpuesto por el GCBA fue incoado en tiempo hábil y en legal forma contra una sentencia definitiva emitida por el tribunal superior de la causa, siendo parte la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y el valor diputado en último término, sin sus accesorios, es mayor a la suma de \$ 700.000.-, por lo cual **ha sido bien concedido por la Cámara**, a tenor de las disposiciones de rito.

2. Ausencia de dictamen jurídico y otras observaciones al acto de determinación de oficio:

Sin perjuicio de que, entre los **agravios traídos** a la consideración de esta instancia, **pueda quedar sorteada la ausencia de dictamen jurídico previo** al acto administrativo de determinación oficiosa por aplicación de la “teoría de la subsanación” receptada en diversos precedentes de nuestro Máximo Tribunal, **así como las tachas de error en la causa y objeto** del apuntado acto, los **defectos en la vista** y la pretendida afectación del **derecho de defensa** ante el **rechazo *in limine* de las pruebas** ofrecidas en sede de la Dirección General de Rentas —todo ello según se hace mérito en el minucioso

voto de la señora jueza de trámite doctora Ana María Conde, al cual me remito en dichos aspectos en homenaje a la brevedad—, **entiendo que la pretensión fiscal en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante el ajuste practicado, incluso en gran parte con efecto retroactivo** —período 12 año 1993, períodos 1º a 12, años 1994, 1995, 1996, 1997 y 1998—, **no puede prosperar, al menos, con apoyatura exclusiva en la Resolución nº 1202 de la DGRyEU del año 1997.**

Solamente **puede correr suerte parcialmente favorable el planteo referido al momento en que se devengaron los hechos imponibles** y su correlativa atribución a los períodos de pago, todo lo que acarrearía, en algún supuesto, un adelantamiento de la fecha de vencimiento del impuesto correspondiente a determinadas operaciones.

3. La Resolución pretendidamente interpretativa de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Urbano:

La **Resolución nº 1202/97** de la D.G.R. fue emitida por el Organismo Fiscal, en mi concepto, exorbitando sus competencias propias —interpretativas— e incursionando, así, en la **creación ex novo de una regla jurídica en el campo del derecho tributario material o sustantivo, con infracción palmaria al principio de legalidad** —con vigencia multiseccular y común a los más diversos ordenamientos constitucionales – v. Víctor Ukmar: *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Cap. I: “Principio de legalidad”, ps. 9 y ss., edición en español, Ed. Temis, Bogotá, 2002—, en materia de potestad tributaria normativa —**más precisamente caracterizado como principio de reserva de ley**—, en virtud del cual **las definiciones en el campo nuclear de los presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias** (en sus aspectos material, personal, espacial, temporal y cuantitativo), como en las hipótesis exonerativas o minoratorias, **sólo pueden venir aportadas a través de la intervención del poder del Estado** que, en la organización política respectiva, se encuentra investido de las **atribuciones legislativas** para instituir gravámenes (arts. 4º, 9º, 19, 29, 75 incs. 1º, 2º y 3º, 76 y 99 inc. 3º, de la Constitución Nacional y arts. 51, 80, inc. 2º, 81 inc. 2º y 84 de la Carta Magna porteña), **en tanto depositario de la voluntad general**, en el tránsito histórico del consentimiento popular del impuesto reclamado por, el príncipe o monarca, a la autoimposición en que el pueblo se tributa a sí mismo a través del consentimiento brindado por sus representantes (Pontes de Miranda, Francisco Cavalcanti: *Comentarios à Constituição Brasileira de 1967, com. A Enmenda 1/69*, Revista dos Tribunais, San Pablo, 1973).

La contribuyente, al solicitar la revisión judicial ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario del acto

de determinación impositiva y de la correlativa aplicación de la multa, **sostuvo que el plexo normativo que brindaba la regulación legislativa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el período de referencia no conducía a caracterizar las operaciones *sub exámine* —ventas de automotores “0 km” a través del sistema de ahorro previo para fines determinados u otras operaciones de similares características— como ventas directas a consumidores finales excluyendo, a resultas del criterio fiscal, a “Volkswagen S.A.” del tratamiento previsto para la actividad industrial que despliega como terminal automotriz. En ese orden de ideas, afirmó que la ya **apuntada Resolución nº 1202** de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario del 25 de abril de 1997 **resulta insuficiente para respaldar el criterio adoptado por el Organismo Fiscal**, por tratarse de un precepto subalterno, infralegal e inhábil para arribar a los resultados pretendidos.**

La conclusión de la actora se podría ver abonada por cuanto las **terminales automotrices** realizan una **actividad industrial, manufacturera o de producción de bienes** —entendida como aquella que logra la transformación física, química o físico química, en su forma o esencia, de materias primas o materiales en nuevos productos, a través de un proceso inducido, mediante la aplicación de técnicas de producción uniforme, la utilización de maquinarias o equipos, o la repetición de operaciones o procesos unitarios (art. 104, inc. 23 de la propia Ordenanza Fiscal nº 52.238 para el ejercicio 1998, que introduce modificaciones al texto ordenado de la Ordenanza Fiscal 1997, según t.o. por decreto nº 324/98, art. 104, inc. 23)—, **sin que en el caso de ventas de automotores “0 km” resultantes de planes de ahorro previo para fines determinados —facturadas a las concesionarias—, se pueda concluir, sin más, que se está en presencia de una venta efectuada por los propios industriales directamente al público consumidor.**

4. Observaciones a la Resolución de la Dirección General de Rentas y de Empadronamiento Urbano:

Sentadas las premisas antecedentes, soy de la opinión que **la Resolución nº 1202 de la DGRyEU/97 resulta decididamente insuficiente para dar fundamento a la resolución determinativa aquí cuestionada**, en función de las siguientes razones que desarrollaré por su orden:

a) **la citada resolución ha pretendido, con alcance general, en lugar de interpretar las disposiciones vigentes, recalificar determinados presupuestos fácticos a partir de una supuesta “disimulación”** (sic) practicada por ciertos contribuyentes —las fábricas automotrices consideradas genéricamente— al facturar a los

concesionarios los automóviles que en realidad reconocen como adquirentes a los adjudicatarios de los sistemas de ahorro previo;

b) aspirar a legislar, por la vía subalterna de un reglamento —en el caso, resolución general interpretativa—, **una presunción *iuris et de iure* o instituir un presupuesto de hecho complementario, para excluir una exención o una minoración** resultante del plexo normativo aplicable —aunque se tratara en la especie de la Ordenanza Fiscal, por no estar constituida y en funcionamiento la Legislatura de la Ciudad—, ***infringe de manera palmaria el principio de reserva de ley tributaria***; y

c) efectuar el Organismo Fiscal, a través de la resolución de referencia, **una inadecuada aplicación del método interpretativo de la significación económica** que, según pretende, operaría en el campo normatológico cuando, en la realidad, lo que intenta es actuar en el campo fáctico ***recalificando de modo anticipado o a posteriori los hechos que pudiera declarar o haber declarado el contribuyente*** haciendo prevalecer una supuesta “intención empírica” (*intentio factis*) por encima de lo que entiende como “intención jurídica” (*intentio iuris*). Ello así, valiéndose de la regla ***substance over form*** que permite en las **contrataciones atípicas** —más allá de que las ventas mediante el sistema de ahorro previo para fines determinados sea un régimen típico, sujeto a estrictos parámetros normativos —ver decreto n° 142.277 del año 1943— tomar en cuenta el alegado ***business purpose test*** para desconocer efectos tributarios a aquellas operaciones que se entienden concertadas mediante tal mecanismo por presuntos motivos de elusión fiscal.

5. El recurso ordinario de apelación y la amplitud de las facultades del Tribunal para interpretar las normas tributarias en juego:

Previamente a desarrollar algunas puntualizaciones, creo oportuno dejar sentado que ellas son formuladas atendiendo a que la habilitación de la competencia de este estrado viene dada en el *sub lite* en el marco de un **recurso ordinario de apelación**, lo que me **posibilita ingresar en la consideración del alcance de los preceptos en juego** referentes a la procedencia de los beneficios de la exoneración del tributo o minoración de la tarifa, supuesto distinto al que abordara en mi voto recaído en la causa: “*Tecno Sudamericana S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido*”, expte. n° 5494/07, sentencia del 19 de marzo de 2008, en la cual, si bien venía controvertido el alcance que cabía asignar al concepto de ventas efectuadas al “público consumidor” y/o al “consumidor final”, entendí que dicho significado, más allá del acierto o error con que pudo ser interpretado por las instancias de

mérito, excluido el supuesto de arbitrariedad, no permitía su revisión por este Tribunal, sin perjuicio de propiciar la revocación de la multa por resultar controvertible el significado asignado a la expresión “consumidor final” en la sentencia del tribunal *a quo*.

6. Límites a las facultades interpretativas de la Administración:

Ahora bien, la **Resolución nº 1202/97 de la DGRyEU** vino a establecer, en lo que aquí interesa: *Artículo 1º - En las operaciones de venta de automotores "0 KM" a través del sistema de ahorro previo para fines determinados u otras operatorias de similares características, las fábricas terminales venden directamente los bienes muebles registrables al adjudicatario, cualquiera sea la modalidad de facturación adoptada; y Artículo 2º - Las ventas a que hace mención el artículo precedente son consideradas sin excepción como efectuadas al consumidor final.*

Los enunciados de la disposición pudieron válidamente establecerse, ya como **presunciones legis iuris et de iure o como presupuestos de hecho complementarios**, para neutralizar una exención o una minoración. Ello así, claro está, en la Ordenanza Fiscal o en la Tarifaria —o posteriormente en el Código Fiscal o en la Ley Tarifaria anual una vez instalada la Legislatura—, ya que hacerlo en una norma infralegal importa infringir el *principio de reserva de ley en materia tributaria*.

Para que se entienda mi razonamiento, formulado en términos sencillos y valiéndome de la pedagogía del ejemplo, el precepto con **rango legal** bien pudo establecer que: *“En las **ventas de automotores `0 Km` a través del sistema de ahorro previo para fines determinados u otras operaciones de similares características, corresponde entender que las fábricas terminales venden directamente los apuntados bienes registrables al adjudicatario, cualquiera sea la modalidad de facturación adoptada debiendo ser consideradas, sin excepción, como efectuadas al consumidor final**”*. De tal modo, se establecería una **presunción legal iuris et de iure** o un **presupuesto de hecho complementario** para el encuadre del hecho imponible de tales supuestos en la economía del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ello así pues, si bien sería válido para un reglamento interpretativo, a los fines del pago de una guía por venta de ganado mayor, preceptuar que: *“Los ponis (caballos de reducido porte) tendrán el tratamiento fiscal previsto en la ley para el ganado mayor, esto es el dispensado a los caballos y vacunos”*, aunque su alzada o estatura pueda ser inferior a la de los avestruces (en definitiva, aves); lo que no podría predicarse por vía de un reglamento interpretativo, y por ende estatuirse por una norma de tal jerarquía, es que: *“Las cebras*

merecerán el mismo tratamiento fiscal, como ganado mayor, dispensado a los caballos”, ello en razón de que estos cuadrúpedos, solípedos del África austral, si bien pueden tener un parecido al asno y, por su pelaje y manto a algunos caballos, no pueden equipararse a estos últimos.

Así resulta, como ya lo sostuve en anteriores decisiones, que por vía infralegal no podría privarse de una exención concedida por la ley —en este caso por una ordenanza— o desconocerse de una minoración establecida por una norma de rango equivalente en virtud del principio de reserva de ley en materia de ejercicio de la potestad tributaria normativa que preside, en materia de fuentes, todas las regulaciones del derecho tributario material. En este aspecto el catedrático de la Universidad de Barcelona, José Juan Ferreiro Lapatza, ha señalado con acierto: “... [H]emos dicho muchas veces que, **respecto a los elementos esenciales del tributo ya regulados por la ley, el mejor reglamento es el que no existe**. Pues respecto a ello, y salvo llamada expresa de la propia norma legal, el reglamento nada puede decir, nada debe aclarar, precisar o interpretar, pues ya es sabido que toda interpretación llevada a cabo a través de una norma reglamentaria encierra una cierta voluntad innovadora. **La norma reglamentaria** que regula, sin haber sido llamada por ella, la norma legal que delimita, por ejemplo, el hecho imponible de un tributo **o bien es inútil porque se limita a repetir el texto de la ley o bien es nula por decir algo distinto a lo que la ley ha dicho**” —cfr. *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª edición, capítulo II: “Las fuentes del Derecho Financiero. La Constitución y los principios constitucionales”, párrafo II: “Los principios constitucionales del Derecho Financiero”, letra “A”: “El principio de legalidad”, punto 2: “Los tributos: el principio de legalidad tributaria”, apartado “c”: “El principio de legalidad tributaria y las relaciones Ley-reglamento”, ps. 48 y ss., en particular p. 50, Marcial Pons, Ediciones, Madrid, 1997— (v. mis votos, entre otras, en las siguientes causas: “*Asociación de Receptorías de Publicidad (A.R.P.) c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo s/ recurso de inconstitucionalidad*”, expediente n° 329/00, sentencia del 6 de septiembre de 2000, en *Constitución y Justicia* [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, t. II, 2000, ps. 260 y ss.; y “*Círculo de Inversores S.A. de ahorro 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. n° 1150/01, sentencia del 13 de febrero de 2002, en *Constitución y Justicia* [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, t. IV, 2002, ps. 18 y ss.).

Respecto de la cuestión en análisis, **la facultad deferida al Poder Ejecutivo por el art. 104 inc. 23** del texto ordenado de la Ordenanza Fiscal para el ejercicio 1998, en cuanto consignó que “[E]l

Poder Ejecutivo precisará en el término de 60 días los alcances de la exención prevista en este inciso” —referida a la actividad industrial—, **tampoco puede importar una habilitación de tal extensión que implique una delegación legislativa expresamente prohibida por el art. 51 de la CCABA.** Así las cosas, mediante dicho expediente no podría tal rama de gobierno extender ni restringir las exoneraciones o las minoraciones fiscales instituidas por el órgano depositario de la voluntad general.

7. La interpretación de las leyes en general y de las tributarias en particular:

Por otro lado, entiendo oportuno dejar sentado que **la interpretación de la norma es una actividad dirigida a desentrañar el sentido y alcance de los preceptos jurídicos** —aún en abstracto cuando, por ejemplo, se dicta una resolución interpretativa o pretendidamente interpretativa—, mientras que **lo hecho por el Organismo Fiscal** en el *sub examine* es, con carácter general, **realizar una calificación de hechos** que supone un ejercicio que sólo pudo haber efectuado, o bien el legislador al delinear los presupuestos fácticos generadores de consecuencias jurídicas, o bien la Administración **en el proceso determinativo de oficio** como consecuencia de la acreditación, con la prueba colectada, de la **divergencia manifiesta entre los hechos declarados por el contribuyente y los constatados por ella.**

Tampoco puede avanzarse más allá de lo indicado en el párrafo precedente a partir de la propuesta del método de la significación económica, enunciado por Enno Becker y recogido por la *Ordenanza Tributaria Alemana (Reichsabgabenordnung)*, sancionada el 13 de diciembre de 1919. Así, en la redacción primigenia del art. 4° de dicho ordenamiento, se consagraba la siguiente regla: *“Al interpretar las leyes tributarias ha de tenerse en cuenta sus finalidades, su importancia económica y el desenvolvimiento de las circunstancias”* (Concha Pérez de Ayala Pelayo: *Temas de Derecho Financiero*, 2ª edición, lección 4ª: “La aplicación del Derecho Financiero”, párrafo IV: “Interpretación del Derecho Financiero”, subpárrafo B): “La interpretación del Derecho Tributario”, punto a): “Su pretendida especialidad”, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, ps. 154 y ss., en particular p. 159 Madrid, 1990).

Es que **el método de la significación o realidad económica no puede dar lugar nunca a una interpretación opuesta a la jurídica**, por consistir tan sólo en un criterio para interpretar las leyes o una modalidad especial, inherente a su naturaleza, en tanto el Derecho Tributario eleva a la categoría de presupuestos de hecho de sus

obligaciones —por constituir índices o indicios de capacidad contributiva— a fenómenos económicos-financieros que la trasuntan, los que, una vez constatados en el campo fenomenológico de la realidad, generan el vínculo jurídico de los destinatarios legales con la prestación patrimonial coactiva adeudada.

Como lo grafica con lograda claridad el catedrático César García Novoa, *“...una cosa es que se hable de interpretación económica cuando en realidad se está postulando una interpretación teleológica, como ocurre en Alemania hoy en día, y otra muy distinta, que la interpretación teleológica tradicional se utilice como una vía indirecta para conseguir los efectos de una interpretación económica”*, para agregar más adelante que es menester efectuar tal divisoria de las aguas ya que **el instituto en consideración** ha sido uno de los mecanismos que, si bien pudo servir en la lucha contra la elusión fiscal, **ha sido acreedor de las mayores críticas en tanto ha afectado la unidad conceptual del derecho, lesionado el principio de reserva de ley y contrariado la seguridad jurídica** al brindar a la Administración los más amplios arbitrios para que, como intérprete calificado, pueda prescindir de la ley y resolver conforme a su capricho y antojo, libertad que *“se basa en ignorar un aspecto esencial del ordenamiento tributario, que no es otro que la esencia radicalmente jurídica del tributo y del hecho imponible que determina su nacimiento”*; y concluir en este aspecto que: *“el proceso interpretativo es exclusivamente jurídico, lo que impone salvaguardar la normatividad del hecho gravado y rechazar la búsqueda de sustratos económicos que a lo que tienden es a una suerte de libre creación del derecho contraria a las más elementales exigencias de tipicidad, previsibilidad y seguridad jurídica. Así lo ha entendido en Alemania el Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal), al afirmar rotundamente la necesidad de excluir métodos de interpretación extrajurídicos, recogiendo la citada orientación jurisprudencial que el Bundesfinanzhof (Corte Financiera) planteó en los años cincuenta aunque posteriormente la misma avanzase hacia una relativización de ciertos rigores formalistas”* (cfr.: *“La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria”*, capítulo III: “Las medidas para combatir la elusión fiscal”, parágrafo IV: “Las medidas antielusión en sede de aplicación del tributo”, subparágrafo 1, punto b), ps. 222 y 225, Marcial Pons, Madrid, 2004).

Igualmente, el catedrático de la Universidad Complutense, Fernando Sáinz de Bujanda, apuntaba que: *“La metodología jurídica ha surgido como una reacción frente a los peligros de los métodos puramente económicos y, sobre todo, como toma de conciencia de que el derecho tributario no es sino eso —es decir, una parte del orbe jurídico—, por lo que sus métodos de interpretación no pueden ser otros que los que imperan en las restantes ramas del derecho”*;

añadiendo: *“los llamados métodos económicos pueden, en efecto, destruir la seguridad y dejar sin aplicación el mandato cuando el intérprete se limita a considerar los rasgos económicos — extremadamente laxos, complejos y controvertidos— de los hechos sometidos a imposición, dando la espalda a su caracterización imperativa dentro del ámbito legal”* (cfr. *“Lecciones de Derecho Financiero”*, 10ª edición, lección 5ª: “Interpretación e integración de las normas financieras”, ps. 63 y ss., en particular: párrafo: “Especial referencia a la interpretación de las leyes tributarias”, subpárrafo III: “Metodología jurídica” Sección de Publicaciones, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1993).

Por su parte, el catedrático de la Universidad de Barcelona, José Juan Ferreiro Lapatza, discurre indicando que se ha sostenido respecto del derecho tributario la necesidad de aplicar criterios interpretativos específicos y característicos a esta rama del derecho y, en este sentido, “ajenos” al resto del ordenamiento jurídico, agregando: *“Tan ajenos que..., no significan sino... una huída del derecho y una puesta en manos del intérprete (significativamente de la Administración tributaria) de la certeza y seguridad a la que todo ciudadano, también como contribuyente, tiene derecho”*, respondiendo a quienes predicán que a partir de tal particularismo metodológico se sellan las fisuras o las imperfecciones que puede contener la ley en aras de la igualdad que, por tal vía, se permite al intérprete, discrecionalmente, prescindir de la ley para establecer una equiparación de trato que sólo a la ley le está permitido instituir; cerrando su argumentación en los siguientes términos: “Tal proceder supone, desde luego, una dosis de incertidumbre incompatible con el principio de certeza en la aplicación de los tributos, con las negativas consecuencias económicas que de ello derivan, e incompatible, ya en términos de derecho, con el principio de seguridad jurídica que todo Estado de Derecho debe recoger en sus normas y aplicar en la realidad” (*Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª edición, ob. cit., capítulo V: “La aplicación del derecho financiero”, párrafo III: “Interpretación en el derecho financiero. Especial referencia al derecho tributario”, ps. 131 y ss., en particular, ps. 132 y 133).

En síntesis, **el método de la significación económica no habilita, por vía de integración analógica, y so pretexto de hacerlo mediante la interpretación extensiva de la ley, a abarcar en los presupuestos de hecho de la norma** —generadores de la obligación tributaria y/o determinantes de una exención, y/o que hagan procedente una minoración— **otros distintos a los previstos por el legislador**, como podría ocurrir en el impuesto a la herencia o sucesorio o a la transmisión gratuita de bienes, abarcando en los actos entre vivos, no sólo a las donaciones, sino, también, actos a título oneroso entre herederos forzosos (*vgr.* ventas entre herederos

forzosos, constitución de sociedades en las cuales sean socios padres e hijos, compra como condóminos de ascendientes y descendientes, etc.) ; salvo que así lo contemple expresamente la ley. Obrar de tal modo **atentaría contra el principio de reserva de ley tributaria así como contra los de tipicidad** (Alberto Xavier: “Os Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação”, Revista dos Tribunais, San Pablo, 1978), **taxatividad y exclusividad**, que son su resultante.

8. La tensión entre el método de la realidad económica y los principios de reserva de ley, seguridad jurídica y necesaria transparencia de las normas tributarias en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

A conclusiones ciertamente equivalentes a las postuladas por la más calificada doctrina, ha arribado, también, la Corte Suprema de Justicia de la Nación al decidir en la causa “**Autolatina S.A. (T.F. 12463-I) v. Dirección General Impositiva**” —Fallos: 319:3208— sentencia del 27 de diciembre de 1996, en donde, al resolver una contienda tributaria referida a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, justamente en operaciones de ahorro previo para la adquisición de automotores, al descartar la aplicación del método de la realidad económica con el alcance y extensión pretendida por el Organismo Recaudador, cuando señaló en los considerandos 18º) y 20º) respectivamente: “Que los agravios del Fisco Nacional referentes a que el hecho imponible debe apreciarse de consuno con la base de tributación no resultan decisivos, pues tal orden de consideraciones — apoyadas en razones de orden técnico financiero— no pueden conducir a modificar la cuantía de las obligaciones fiscales que resulta de las normas legales aplicables, toda vez que respecto de aquéllas rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4, 17 y 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional; confr. —entre muchos otros precedentes— los distintos votos concurrentes en Fallos: 318:1152). En este orden de ideas cabe poner de relieve que esta Corte asimismo se ha pronunciado por la invalidez constitucional de reglamentos fiscales que pretendieron adecuar las obligaciones de los contribuyentes al fenómeno inflacionario apartándose de la base de cálculo prevista por la ley (Fallos: 305:134, 1088). // ... Que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley nº 11.683. Ello es así pues, sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el **principio de la realidad económica**, su aplicación no puede conducir a **desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad** —al que ya se ha hecho referencia—, **supondría paralelamente un serio**

menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este Tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional (confr. *Fallos*: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62, 316:3231; 317:2018), e **importaría prescindir de la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria** (*Fallos*: 253:332; 315:820 y 316:1115).

9. Las facultades recalificadoras del Fisco:

De todos modos, más allá de la insuficiencia de la Resolución n° 1202 de la DGRyEU/97 para dar sustento a la determinación tributaria que aquí se debate, **a los mismos resultados** —esto es, desplazar la minoración de la alícuota que corresponde a la empresa por su actividad industrial para el caso de ventas directas a consumidor final— **se podría haber arribado si la prueba producida permitiera fundar una recalificación de los hechos declarados por el contribuyente.**

Ocurre que en un sistema como el que se aplica para la **determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, basado en **declaraciones juradas confeccionadas y presentadas por los contribuyentes**, resulta válido impugnar su contenido y **recalificar los hechos**, los actos o negocios jurídicos **que, previamente, ha calificado el declarante** en una suerte de autoliquidación del tributo. **La autonomía recalificadora de la Administración**, ubicando los presupuestos fácticos en las categorías legales que mejor se ajusten a su realidad jurídica, independientemente de cómo han sido representados por los contribuyentes o la denominación que le hayan asignado las partes, **apunta a privilegiar a la verdad jurídica objetiva y no a dotar al Fisco de una potestad discrecional para adulterar a su antojo la realidad sustancial si ha sido bien declarada por el contribuyente.**

Tampoco esta problemática se agota en una cuestión exclusivamente terminológica o semántica, sino que **debe dirigirse a reconocer la fidedigna naturaleza de tales hechos, actos o negocios, todo ello visto desde la perspectiva de las hipótesis de incidencia claramente tipificadas en las leyes respectivas.** Así entonces, la estimación deberá tener en cuenta la verdadera naturaleza de los hechos, actos o contratos, desde la definición tributaria de los hechos gravados, lo que supone que deberá computar el significado peculiar que le puede dar el legislador tributario a un determinado negocio jurídico.

Instalados en el ámbito de los hechos, es útil sentar algunas precisiones respecto de la **probable disimulación de la real naturaleza de las operaciones.** Ello ocurrirá —únicamente— cuando una conducta, **amparándose en la letra de un precepto legal,**

pretendiera burlar su espíritu, lo que se comprobaría por la **discordancia entre los medios y los fines**; entre contenido y forma; **entre la intención de las partes y el camino elegido** para hacer efectiva esa intención; en suma, situaciones en las que, en todos los casos, se advierta **un divorcio, entre tales extremos, quebrándose el principio de buena fe**.

10. La divergencia entre las formas y la sustancia en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

La **desestimación de las formas**, la exaltación de la sustancia, y la primacía de la verdad jurídica sustancial —cosa diferente de utilizar el método de la significación económica en la interpretación de las normas— **se han hecho presentes en distintos pronunciamientos de nuestro Tribunal cimero al momento de resolver causas de contenido tributario**. Sólo para referir unas pocas, haré mención de las siguientes: “*S.A. Argentina Ind. y Com. J. y E. Atkinson Ltda. v. Nación Argentina*” (*Fallos*: 237:739), sentencia del 24 de mayo de 1957, donde se hizo mérito de que en la realidad de los hechos, e independientemente de las registraciones contables, correspondía admitir la demanda por repetición de impuestos pagados ya que, de no ser así, se convalidaría un enriquecimiento injusto del Fisco; “*S.A.I.C. Parke Davis y Cía. de Argentina*” (*Fallos*: 286:97), sentencia del 31 de julio de 1973, en la que se resolvió que ateniéndose a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas por el contribuyente, no podía concebirse, en estricto derecho, la existencia de contrato cuando no había dos sujetos en el negocio jurídico, en sus roles de acreedor y deudor, más aún si los intereses que concurrían al acto no eran opuestos, sino paralelos (no deducibilidad de gastos varios y regalías pagados por una sociedad argentina a una extranjera titular de prácticamente la totalidad de las acciones de la primera); “*S.A. Mellor Goodwin, C.I. y F.*” (*Fallos*: 287:79), sentencia del 18 de octubre de 1973, en donde se decidió que, frente al Impuesto a las Ventas, no configuraban el hecho imponible las operaciones realizadas entre dos sociedades que formaban un conjunto económico, por lo cual sólo eran relevantes las realizadas por el conjunto con terceros; “*S.A. Ford Motor Argentina*” (*Fallos*: 288:333), sentencia del 2 de mayo de 1974, en donde, teniendo por configurado un conjunto económico con la empresa exportadora, se concluyó en que los pagos o acreditaciones de la entidad local a favor de la del exterior, en cuanto excedían al precio o valor de costo en cabeza del exportador, no constituían intereses sino remesas de utilidades de fuente argentina alcanzadas por el Impuesto a los Réditos; y “*Kellogg Co. Arg. S.A.C.I. y F.*” (*Fallos*: 307:118), sentencia del 26 de febrero de 1985, en la que, luego de descorrerse el velo societario, en interés de

los componentes de un conjunto económico que lo habían creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración, se admitió tal estado de cosas a favor del contribuyente que solicitaba se hiciera mérito del principio de la realidad económica (esta causa fue fecunda en comentarios doctrinales y así pueden consultarse: Alberto Tarsitano: *El conjunto económico y la teoría de la penetración en la doctrina tributaria de la Corte*, El Derecho, tomo 115, ps. 566 y ss.; Arístides Horacio M. Corti: *La teoría de la penetración en la forma de la persona colectiva y su vigencia en el derecho tributario argentino*, La Información, tomo XLII, ps. 36 y ss.; Rubén O. Asorey: *La doctrina Parke-Davis no ha sido restablecida*, Revista Jurídica Argentina La Ley, tomo 1985-C, ps. 982 y ss.).

11. Escrutinio básico para ejercitar la potestad recalificadora de las declaraciones juradas elaboradas y presentadas por los contribuyentes:

Ahora bien: **¿en qué supuestos opera la potestad del Fisco para ejercitar sus facultades recalificadoras?**; ¿en dónde se encuentra la línea divisoria entre el legítimo ejercicio de la economía de opción que diferencia a ésta de las conductas *contra legem* e *in fraude legis*?; ¿es posible que una conducta que, respetuosa de la causa típica del negocio —en nuestro caso, la adquisición de un vehículo sobre la base de la suscripción de un contrato de ahorro y préstamo en una concesionaria para dicho fin—, termine por desnaturalizarlo, porque la intención última que lo motiva persigue exclusivamente una finalidad de minoración o disimulación fiscal?

Respecto a las dudas que pueden suscitarse y que se plantean en el párrafo precedente, el profesor Alberto Tarsitano —quien ha abundado una y otra vez minuciosamente sobre el tema de la aplicación de las leyes tributarias, abarcando tanto la interpretación de las normas, la calificación de los hechos y la subsunción de estos últimos en las reglas de derecho positivo (v. “*Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*”, Segunda parte: “El contencioso tributario ante el Tribunal Fiscal de la Nación”, “La aplicación del principio de la realidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación”, ps. 221 y ss., Ed. de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000; *Tratado de Tributación*, director: Horacio A. García Belsunce, Tomo I: “Derecho Tributario”, Volumen I, Parte Primera: “Parte General”, Capítulo V: “Interpretación de la ley tributaria”, ps. 411 y ss., Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003; “*Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, coordinador: José O. Casás, parte primera: “Consideración económica de las normas tributarias”, capítulo 1º: “Presupuestos, límites y consecuencias de la recharacterización tributaria de los actos jurídicos. La experiencia argentina”, ps. 79 y ss.,

Ed. Ábaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2004; *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI -En Homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericana de Derecho Tributario-*, coordinadores: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Tomo I, Parte Primera: “El Derecho Tributario material”, punto IV: “Teoría de la interpretación tributaria”, ps. 851 y ss., Ed. Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2008)— sugiere **realizar un escrutinio acabado dando respuesta a un sinnúmero de interrogantes**. A modo de cuestionario, y en homenaje a la brevedad, sólo transcribiré las diez preguntas iniciales que propone (conf., “*Interpretación Económica de las Normas Tributarias*”, *ob. cit.* ps. 109 a 110). Ellas son:

1º) La elección de determinada forma, ¿fue guiada con el único propósito de evitar el pago del impuesto?;

2º) ¿resulta ajena la elección a la producción de efectos en el resto de las relaciones jurídicas que establezca el particular?;

3º) ¿asume el particular la plenitud de sus efectos jurídicos?;

4º) ¿existe perdurabilidad en la forma asumida, o el esquema será abandonado una vez lograda la huida del impuesto?;

5º) las estructuras empleadas, ¿son típicas o atípicas?;

6º) existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con su causa típica (por ej., Comisión Nacional de Valores, Instituto Nacional de Propiedad Industrial, autoridades regulatorias, etc.);

7º) ¿son justificadas las formas empleadas a través del acto o conjunto de actos coligados, porque agregan algún valor para las partes intervinientes en el contrato (por ej., una mayor garantía en el cumplimiento)?;

8º) ¿existen condiciones económicas generales, comerciales o de mercado, ajenas a las tributarias, que pueden haber influido en la elección de una vía en lugar de otra?;

9º) ¿obedece la forma elegida a prácticas empleadas en cierto tipo de operaciones comerciales o sector de actividades, o a estándares internacionales?;

10º) ¿puede la intermediación de personas, entidades financieras en particular, ser explicada por una función independiente, que agregue valor a la transacción?

Es manifiesto que **la decisión de los adquirentes de la compra de automóviles Volkswagen** valiéndose para ello de la **suscripción de contratos de ahorro y préstamo**, obedeció a la **elección de un medio de financiamiento exclusivamente pensado para afrontar la operación integrando el precio generalmente en sesenta cuotas mensuales**, con lo cual cabe descartar que tal mecánica estuviera guiada por el propósito de lograr un determinado encuadre de la operatoria en el marco del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Además, resulta claro que **los compradores asumieron todos los efectos de las relaciones jurídicas propias de tal medio de financiación.**

Por otro lado, cualquiera fuere el medio para arribar a la adjudicación del vehículo —sorteo o licitación—, el esquema de las obligaciones asumidas entre las partes perduraba y se mantenía inalterado.

Resulta evidente que **la mecánica del régimen de ahorro y préstamo para fines determinados**, instituido por el decreto n° 142.277 de 1943 y sus modificaciones, con la intervención que en la materia le compete a la Inspección General de Justicia, **constituye un “régimen de financiamiento típico”**, pensado en algún momento para impulsar la canalización de soluciones habitacionales posibilitando la compra de la vivienda propia; fue utilizado también para la adquisición de electrodomésticos —videocaseteras, televisores, etc.—; y, en los hechos, a partir del mediano plazo de cinco años y/o sesenta mensualidades con que generalmente opera, como por los importes totales involucrados para la gestación del préstamo, **fue hábil para facilitar la compra de automotores a aquellos que no podían afrontar una adquisición de contado**, lo que se comprueba a través de la difusión que ha alcanzado respecto a distintas marcas nacionales que operan en el mercado.

Corresponde hacer hincapié en que a tenor de la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto (ley n° 11.672 y sus modificaciones), **compete a la Inspección General de Justicia el control y reglamentación de la actividad referida de crédito recíproco y ahorro para fines determinados como la fiscalización y aprobación de toda su operatoria**, lo que descarta que el mecanismo que se utiliza constituya un diseño antojadizo respaldado en la autonomía de la voluntad negocial.

Las formas utilizadas **garantizan el efectivo cumplimiento de las obligaciones y la entrega de los vehículos en las condiciones pactadas**, atendiendo que tal mecánica de adquisición se convierte en un instrumento a partir del cual se **nutre una demanda sostenida** y relevante que garantiza a las fábricas terminales la **colocación de un flujo regular de unidades**, cualquiera sea la coyuntura económica y, particularmente, previene la retracción que esta experimente.

Vista la cuestión, desde el ángulo de los compradores, además de proyectar en el tiempo el pago de vehículos, **permite la cancelación parcial de los importes sobre los precios de lista vigentes al momento de integración de cada cuota.**

También, **este tipo de operatoria es corriente en la plaza local, cualquiera sea la industria automotriz** que fabrique el vehículo.

Finalmente, la intervención de la Sociedad Anónima de Ahorro y Préstamo para Fines Determinados se convierte en un actor imprescindible como administradora de los planes para dar sustento a la operatoria.

Las referencias antecedentes sirven para dar respuesta al escrutinio propuesto por Tarsitano, para descartar que la utilización de la instrumentación de que se trata haya sido concebida artificiosamente con el solo objetivo de sustraerse de la obligación fiscal o acceder a la minoración de su incidencia.

12. Una venta directa al consumidor final obliga a prescindir de la intervención que en la operatoria le cabe al concesionario:

El considerar a las ventas *sub examine* como “ventas directas a los adjudicatarios”, fundamentalmente prescindiendo del concesionario, resulta contradictorio cuando **los adjetivos “directo” o “directa”**, conforme al Diccionario de la Real Academia Española (vigésimo segunda edición), reconocen en sus dos primeras acepciones: 1. “**Derecho o en línea recta**”, y 2. “**Que va de una parte a otra sin detenerse en puntos intermedios**”.

Coincidentemente, en la contestación obrante a fs. 1614/1677 mediante la que la **perito contadora designada de oficio dio respuesta** a los interrogantes ampliatorios que, como medida para mejor proveer, fueron formulados por este Tribunal a fs. 1571/1572, se detalla la operatoria **en los siguientes términos:** “**1. El adherente suscribe el Plan de Ahorro en un Concesionario de la red** de la terminal; **2. El Concesionario remite el contrato de adhesión a la Administradora** para su aprobación; **3. Aprobado el contrato de adhesión, y formado el grupo, la Administradora cobra a los adherentes las cuotas y demás conceptos comprendidos en dicho contrato;** **4. La Administradora remite fondos a la Terminal, a modo de depósito irregular, para aplicar a las unidades correspondientes a los grupos de Adherentes, a ser adjudicadas;** **5. La Administradora informa mensualmente a la Terminal las unidades de los Grupos que serán compradas por los adherentes a los Concesionarios**, a los efectos de congelar los precios mayoristas de las unidades respectivas; **6. Mensualmente, efectuada la Asamblea correspondiente a cada Grupo de Adherentes**, en la cual se lleva a cabo el sorteo y la licitación de las unidades respectivas, la Administradora: **i. Notifica a los adherentes sorteados y/ o licitados la adjudicación de las unidades, quienes deberán aceptar la misma dentro del plazo establecido contractualmente;** **ii. Luego informa a la Terminal, las unidades adjudicadas y aceptadas por los adherentes, a los efectos de la emisión de las respectivas Notas de Débito a nombre de los Concesionarios, que adquirirán dichas unidades y que luego**

venderán a los adherentes adjudicados y/ o licitados; 7. El adherente conviene con el Concesionario la compra de una unidad que puede ser la misma, motivo del contrato de adhesión o en forma particular sin intervención de la Administradora del plan, otra unidad diferente, para que el Concesionario formule el pedido respectivo a la Terminal; **8. Recibido el pedido, la Terminal factura al concesionario el vehículo solicitado por el adherente a precio mayorista del mismo computando como pago a cuenta el importe correspondiente al valor de la unidad adjudicada remitido por la Administradora.** En caso de compras por parte del Concesionario de unidades distintas a las correspondientes al Plan de Ahorro suscripto por el adherente, la diferencia entre ambos valores es debitada en la cuenta corriente del Concesionario, quien la cancela a la Terminal” (fs. 1674 vta. —el destacado en negrita no obra en el texto original y ha sido añadido—).

La integración compleja de los distintos actores en el proceso, según surge de la transcripción precedente, se halla también graficada, para una mayor comprensión, a través de un **cuadro explicativo** que, como **anexo II de la ampliación brindada por la perito**, obra a fs. 1617 bajo el rótulo *“cursograma de la operatoria”*. En dicho esquema puede apreciarse con claridad que **no existen vínculos que relacionen de manera directa a los adquirentes de automóviles** a través del plan de ahorro previo **con la terminal automotriz** sino que, por lo contrario, se ubica entre ambos la empresa concesionaria. Ello así por cuanto esta última: **a.** recibe las solicitudes de adhesión al sistema que formulan los aspirantes a formar parte de un grupo de ahorro (requisitorias que luego envía a la sociedad administradora para su aprobación); **b.** acordada la compra de la unidad, recibe el pedido del adherente replicándolo en la solicitud del vehículo requerido a la terminal; **c.** recibe de esta última factura por la unidad demandada y la cancela; **d.** emite al cliente factura por la adquisición del vehículo y recibe del mismo el pago.

Por su parte, la **utilidad bruta de la concesionaria**, en las operaciones bajo examen, según resulta de la vasta prueba producida, **es la diferencia nominal entre el precio de venta al público** sugerido por la empresa concedente y fabricante de la unidad del modelo y tipo de que se trate, **y el precio de venta de la empresa** concedente y **fabricante a la concesionaria** por análogo rodado, asumido en los casos de operaciones tradicionales de esta última (ajenas a las propias de los planes de ahorro comprendidos en el *sub lite*), en las cuales adquiere el bien a la empresa concedente y fabricante. Este ingreso es percibido en carácter de *“margen comisional”* y le es acreditado por la terminal a la agencia en la cuenta corriente mercantil que registra los movimientos de su relación contractual (v. entre otros elementos de prueba el oficio de respuesta de “Tito González S. A.” obrante a fs.

170/172, y en sentido concordante, las contestaciones de “Sevitar S.A.C.I.F.” agregada a fs. 129/130, y por “Ingeniero Copello S.A.C.I.” adunada a fs. 131/132).

Descrita la operatoria según surge de la pericia, **difícilmente pueda predicarse que la colocación en el mercado de vehículos a través del sistema de ahorro y préstamo para fines determinados va de una parte (la fábrica automotriz) a la otra (el adquirente) en forma derecha, en línea recta, o sin detenerse en puntos intermedios, y, en especial, sin participación del agente o concesionario** que, por lo demás, percibe un “*margen*” entre el precio de venta al público sugerido por la empresa concedente y fabricante de la unidad del modelo y tipo de que se trate, y el precio de venta de la empresa concedente y fabricante a la concesionaria por análogo rodado, asumido en los casos de operaciones tradicionales, lo que denota que **en el desenvolvimiento comercial del concesionario se arriba a márgenes equivalentes o similares en venta de vehículos al contado o a través de la financiación mediante el procedimiento del sistema de ahorro y préstamo.**

Es que, las concesionarias, a partir de la instalación generalizada del mecanismo de ahorro y préstamo en el mercado de los automotores, al desarrollar su actividad comercial como bocas de expendio de vehículos nuevos de una determinada marca, ya a través de ventas al contado, ya por operaciones en que el adquirente entrega como parte de pago un vehículo usado y salda la diferencia en efectivo, ya mediante el financiamiento en sus distintas modalidades —a cargo de la concesionaria, si dispusiera del capital necesario, de un tercero, por caso banco o compañía financiera—, también pueden valerse del antedicho sistema de ahorro y préstamo que aquí estamos considerando.

No altera la conclusión a que arribo la circunstancia de que la sociedad automotriz y la sociedad administradora del sistema de ahorro y préstamo conformen un conjunto económico, aspecto que, por la propia denominación de las empresas resulta manifiesto y sobreentendido por cuanto lo que adquiere significación es la intervención necesaria e inexcusable de los concesionarios para concretar las ventas, realizar los trabajos de preentrega, la entrega efectiva del vehículo y los services durante el período de garantía.

No cambia el esquema descripto que la agencia o concesionaria compre de la fábrica vehículos para revender, en función de la cuota que le ha asignado la automotriz, o que haga los requerimientos a la terminal en atención a los pedidos o rodados que tenga que entregar.

Asimismo, es difícil de imaginar el supuesto de compras directas y unitarias de vehículos a las fábricas automotrices por consumidores finales. Distinto podría ser el caso de operaciones de un volumen

significativo de rodados que expliquen por qué se negocian descuentos —por debajo de los precios de venta al público sugeridos a las concesionarias—, formas de pago y fechas de entrega directamente con las terminales. Este escenario, podría representarse en adquisiciones por parte del Estado —piénsese, por caso, en la adquisición por el Gobierno Nacional o por alguna provincia— de algunos centenares de vehículos a utilizar por sus respectivas fuerzas de seguridad, en donde sí se explica que sobre la base especificaciones técnicas de los rodados, se seleccione al proveedor en base a descuentos.

Se vislumbra, en cambio, el presupuesto fáctico contemplado en la norma para incrementar la alícuota propia de la actividad industrial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por ejemplo, en una fábrica de confecciones textiles que, además de utilizar los canales ordinarios de comercialización y de distribución mayorista, habilite una dependencia de venta directa al público como un modo de favorecer a sus operarios y a la población circundante al establecimiento fabril, o para dar salida a modelos discontinuados, como ocurre, de ordinario, con los denominados “*outlets*”.

13. Adicionales y cambios de modelo:

Los agravios de la Procuración General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires respecto a que la sentencia del tribunal *a quo* dejó al margen de la base imponible los **ingresos provenientes de adicionales y cambios de modelo, no pueden prosperar**, por cuanto tales conceptos no están alcanzados por la mayor tributación según lo explicita, a pesar de votar en términos diferentes sobre el aspecto central que se decide mi colega la Jueza Ana María Conde, al no considerar estas operaciones venta directa a consumidor final, por lo que remito a sus desarrollos en homenaje a la brevedad.

14. Automotores importados y bienes de uso vendidos a funcionarios jerárquicos de la empresa, y automotores vendidos a agentes diplomáticos:

Los planteos del Fisco contra la sentencia de anterior instancia **por los ítems que se reseñan en el título del presente apartado tampoco pueden prosperar ya que los argumentos** con los que pretenden sustentarse los agravios **resultan insuficientes** para conmovier la sentencia apelada y fundamentar la apelación, remitiéndome nuevamente en este aspecto, *brevitatis causae* a las apreciaciones brindadas en su voto por mi colega la Jueza Ana María Conde.

15. Momento en que se devengaron los hechos imposables y su correlativa atribución a los períodos de pago:

El único agravio del recurso ordinario de apelación incoado por el Organismo Recaudador que puede tener acogida favorable es el referido a los momentos en que se operaron los devengamientos de los hechos imposables y su correlativa atribución a los períodos de pago. Ello así por cuanto la regulación del impuesto de que se trata establece: *“Se entiende que los ingresos brutos se han devengado (...) En el caso de venta de otros bienes (excluidos los inmuebles), desde el momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el que fuere anterior”.*

En las condiciones expuestas, **cuando la remisión por la empresa automotriz a la concesionaria de los rodados** —que deberán luego ser entregados a los adquirentes por los planes de ahorro y préstamo— **fuera de fecha anterior a la facturación que de ellos hiciera la fábrica a sus agencias de ventas, resultará menester tener por operado el devengamiento de las obligaciones fiscales por dichos envíos o entregas de los bienes.** Es por ello que, de variar los períodos declarados de las ventas, con los períodos en que ellas debieron haber sido consignadas y, como consecuencia, las fechas del ingreso del impuesto hubieran sido tardías, deberá reliquidarse el impuesto de cada período y, en su caso, los respectivos intereses por mora.

A tal efecto, deberá reenviarse las actuaciones a la Cámara *a quo* para que, sobre el particular, dicte un nuevo pronunciamiento.

16. Conclusiones sobre la caracterización de la situación fáctica que se controvierte en estas actuaciones y que se pretende subsumir en la hipótesis de “venta directa a consumidor final”:

Sobre la base de los desarrollos precedentes **concluyo que la resolución nº 2416 DGR/1999 en cuanto sustenta la determinación tributaria practicada en la Resolución General nº 1202/97** —pretendidamente interpretativa—, **resulta insuficiente para decidir la cuestión que aquí se controvierte**, por cuanto ésta última no es idónea para recalificar en términos generales los hechos que pudieran declarar o haber declarado los contribuyentes y considerar, en consecuencia, que las operaciones de venta de automotores “0 km” a través del sistema de ahorro previo para fines determinados realizados por las fábricas terminales, sin importar la modalidad de facturación adoptada, son sin excepción ventas directas a consumidores finales o adjudicatarios.

Tampoco pueden prosperar los agravios traídos por el Fisco sobre la base de los cuales **pretende incorporar a la base de cálculo**

diferencias en los importes por adicionales y cambios de modelo, como los ingresos resultantes de la venta de automotores importados, bienes de uso vendidos a funcionarios jerárquicos de la empresa y automotores vendidos a agentes diplomáticos.

El único agravio traído a conocimiento del Tribunal por la Procuración General de la Ciudad **que merece ser atendido y receptado es el referido al momento en que se devengaron los hechos impositivos y su correlativa atribución a los períodos de pago cuando la entrega de los bienes fue anterior a la facturación emitida a la concesionaria por esa operación**, lo que se traduce, de corresponder, en una reliquidación del impuesto de cada período y, en su caso, de los respectivos intereses por mora.

17. Costas del recurso ordinario de apelación del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:

En atención a la complejidad de la cuestión debatida y que ambas partes pudieron considerarse con derecho para sostener las posiciones que asumieron, y que han existido vencimientos recíprocos, estimo que **las costas de todas las instancias deben ser impuestas en el orden causado** (arts. 62 párrafo segundo y 65 del C.C.A. y T.).

II. Recursos contra la regulación de honorarios:

1. Recurso ordinario de apelación interpuesto por el Dr. Díaz Ortiz —letrado patrocinante de la parte actora— y queja por recurso de inconstitucionalidad denegado interpuesto por el Dr. Velarde —apoderado de la parte actora—:

Entiendo, según surge de la deliberación previa del Tribunal suscitada con motivo de la presente causa, que la postura que sostengo respecto del planteo sustancial del conflicto —tratamiento como venta directa a consumidores finales de las operaciones concertadas en el marco de planes de ahorro y préstamo en la adquisición de automotores— quedará en minoría, con lo cual se hará lugar al recurso ordinario de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y se revocará la sentencia de Cámara. Ello así, en tanto que la regulación de los honorarios profesionales está ligada a la suerte del litigio al diferenciar las escalas según se trate de los profesionales que han actuado por la parte vencedora o la parte vencida (ley nacional nº 21.839, art. 7º), **los planteos formulados por el letrado y el apoderado de la parte actora resultan abstractos, por cuanto será en la anterior instancia, al dictar una nueva sentencia, en donde deberán ser regulados** atendiendo a lo dispuesto en el art. 249 del C.C.A. y T. en donde se dispone: "*Cuando*

la sentencia o resolución sea revocatoria o modificatoria de la de primera instancia, el tribunal adecua las costas y el monto de los honorarios al contenido de su pronunciamiento, aunque no hayan sido materia de apelación”.

Es por ello, que ambos recursos no pueden prosperar.

A igual resultado debe arribarse respecto del planteo formulado en el recurso ordinario de apelación del G.C.B.A. en donde se agravia del monto de los estipendios fijados para los letrados Díaz Ortiz y Velarde, por cuanto dichos honorarios deberán ser, como consecuencia de la revocación de la sentencia por este Estrado, regulados nuevamente por la Cámara sobre la base de las escalas previstas a la parte vencedora y vencida.

Respecto de los recursos ordinarios, en este aspecto, costas por su orden, en razón de existir vencimientos recíprocos (art. 65 del C.C.A.y T.).

2. Recursos de queja de la contadora Monatirsky —perito contadora de oficio— y de los contadores Peloso y Cabrera —consultores técnicos de la actora—:

Los apuntados profesionales apelan sus honorarios por considerarlos bajos. De todos modos, **sus quejas no pueden recibir favorable acogida** ya que, al decidirse por mayoría la revocación de la sentencia de la Cámara y la devolución de las actuaciones a dicha instancia, será el monto al que finalmente se arribe en la liquidación la nueva base de cálculo de los estipendios que se controvierten. Dicha circunstancia torna **abstractos los planteos que han pretendido someterse a la consideración de este Estrado.**

A **igual resultado** debe arribarse respecto de las articulaciones formuladas en el **recurso ordinario de apelación del G.C.B.A.** en donde se agravia de los honorarios regulados a la contadora Monatirsky en tanto también se han vuelto abstractos.

Respecto del recurso ordinario, en este aspecto, costas por su orden en atención a las razones que fundamentan la decisión (art. 62, segundo párrafo).

Así lo voto.

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

**el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:**

1. **Hacer** lugar parcialmente al recurso ordinario de apelación interpuesto por el GCBA y **revocar** la sentencia de Cámara.

2. **Hacer** lugar parcialmente al recurso judicial de apelación interpuesto por Volkswagen Argentina S.A., **declarar** la nulidad parcial de la resolución 4216/DGR/1999 en cuanto a la determinación de la base imponible, el impuesto resultante y el monto de la multa, y **rechazar** las impugnaciones dirigidas contra los restantes elementos del acto.

3. **Devolver** las actuaciones a la Cámara para que se practique la liquidación definitiva del impuesto y la multa, según las pautas establecidas en esta sentencia.

4. **Dejar** sin efecto las regulaciones de honorarios practicadas y, en consecuencia, **declarar** abstractos los recursos interpuestos contra las respectivas regulaciones de honorarios por el Dr. José Alberto Díaz Ortiz, el Dr. Carlos Alberto Velarde, la Cdra. Adriana Monatirsky y los Cdres. Rafael Peloso y Jorge Cabrera.

5. **Ordenar** la devolución de las sumas pagadas en concepto de depósito de los recursos de queja interpuestos por el Dr. Carlos Alberto Velarde, la Cdra. Adriana Monatirsky y los Cdres. Rafael Peloso y Jorge Cabrera.

6. **Imponer** las costas de todo el proceso en el orden causado, y en igual sentido las correspondientes a los recursos instados por las regulaciones de honorarios.

7. **Mandar** que se registre, se notifique, se agreguen las quejas al principal y, oportunamente, se remita al tribunal de alzada.