



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA
N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

Buenos Aires, de junio de 2018.

VISTOS:

Los autos citados en el epígrafe, radicados en la Secretaría n° 20, que se hallan en estado de dictar sentencia y de cuyas constancias;

RESULTA:

I. El Automóvil Club Argentino promovió esta acción de repetición contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a fin de obtener la restitución de las sumas abonadas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos del año 1993, por el importe de \$ 2.255.438,24 más sus intereses (fs. 1/11).

Luego amplió la demanda requiriendo la devolución de las sumas pagadas por el mismo concepto pero imputadas al ejercicio 1994, por la suma de \$ 2.122.218 más los intereses devengados (fs. 190/7).

Refirió que es una asociación civil sin fines de lucro, con personería jurídica otorgada por la IGJ desde el 21/8/1906, que destina todos sus ingresos exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales y que en ningún caso se distribuyen dividendos, directa o indirectamente, entre sus socios.

Justificó la procedencia de la repetición con sustento en tres pilares argumentales. Sostuvo, en primer lugar, que su actividad no encuadra en el hecho imponible; en segundo lugar, que hasta el 19/2/1993 la entidad estuvo alcanzada por una exención personalísima contenida en el art. 92, inc. 18, Ordenanza n° 46.474; y, por último, que se halla comprendida en la exención establecida por el art. 92, inc. 7°, Ordenanza n° 40.731.

Con relación al primer argumento que funda su pretensión, la accionante expuso que está fuera del ámbito de aplicación del ISIB (impuesto sobre los ingresos brutos) por cuanto el ACA no persigue un fin de lucro, de manera tal que este elemento tipificante no se verifica a su respecto. Adujo que no podría invocarse que el propósito de lucro fue sustituido normativamente por la mención a que la actividad sea ejercida a

título oneroso (art. 85, Ordenanza Fiscal nº 40.731), por cuanto la ley orgánica municipal (vigente en 1993) autorizaba a la Ciudad de Buenos Aires a establecer un impuesto que gravase el ejercicio, con fin de lucro, de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad habitual en la Ciudad de Buenos Aires. Afirmó que en ese momento la ciudad tenía las atribuciones previstas en el art. 67, inc. 27, CN y, por ende, el demandado no pudo establecer un impuesto más extenso que aquel que había sido autorizado a imponer.

Paralelamente, puso de relieve que la ley 23.548 —Coparticipación Federal de Recursos Fiscales— prevé una restricción similar, en cuanto a que el impuesto sobre los ingresos brutos recaee sobre los provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales), civiles o comerciales, realizadas con fin de lucro.

Afirmó que la pretensión de la demandada de gravar su actividad, sosteniendo que realiza actos a título oneroso, vulnera el principio de legalidad (arts. 4, 17, 75 —incs. 2 y 30— y 99 —inciso 3—, CN), la supremacía normativa (art. 31, CN), la sujeción a una ley convenio (art. 75, inc. 2º, CN), y la ley orgánica de la Ciudad (art. 75, inc. 30, CN). En suma, advirtió que la demandada no pudo apartar su normativa local de los lineamientos que surgen de estas normas superiores y, por tanto, condicionantes.

Postuló que gravar la actividad más allá de los límites autorizados en esas fuentes resulta ilegal e inconstitucional en sentido formal y material, con agravio a las garantías de legalidad (arts. 18 y 19, CN), propiedad (art. 17, CN) y razonabilidad (arts. 28 y 33, CN), principios hoy contemplados en la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires (arts. 10, 11, 12 —inc. 5—, 51 y cctes.).

Concluyó que el recaudo de la lucratividad constituye una condición de procedencia de la obligación tributaria y persiste sobre la onerosidad. Por un lado, identificó dentro del art. 85, Ordenanza nº 40.731, una referencia al “resultado obtenido” —esto es, ganancia o pérdida—, y atribuyó a esa expresión legal el carácter de referencia inequívoca al ánimo de lucro, en tanto que el título oneroso impide *per se* un resultado no oneroso. Y agregó que la ley 23.548 incluye una previsión similar.

Por otro lado, señaló que el citado art. 85 alude a “cualquiera sea la naturaleza del sujeto que preste la actividad”, mencionando exclusivamente a las cooperativas. Coligió que la falta de mención de las entidades sin fines de lucro es consecuencia de que están al margen de los supuestos de procedencia de la imposición.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcha sobre repeticion (art. 457 ccayf)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

En cuanto al segundo argumento, sostuvo que hasta el 19/2/1993 estuvo vigente la exención personalísima sobre el ACA, contenida en el art. 92, inc. 18, de la Ordenanza Fiscal. Expuso que a esa fecha habían transcurrido los ocho días desde la publicación de la Ordenanza n° 46.474, que reemplazó la norma mencionada. Por ende, requirió que le sean devueltas las sumas abonadas hasta esa fecha por imperio de la norma aludida en primer término, independientemente de cualquier otra consideración.

Al desarrollar el tercer pilar argumental de su planteo la parte actora sostuvo que se encuentra encuadrada en la exención subjetiva genérica prevista en el art. 92, inc. 7, Ordenanza Fiscal n° 40.731. Adujo al respecto que esta norma establece la exención de las operaciones de las entidades de bien público, deportivas, de asistencia social, etc., que: (i) destinen los ingresos obtenidos exclusivamente al objeto previsto en los estatutos sociales, (ii) esos ingresos en ningún caso se distribuyan entre los socios y (iii) cuenten con autorización de la autoridad competente.

Destacó en este sentido que cumple con los requisitos establecidos. Se halla inscripto ante la IGJ como persona jurídica de carácter privado —en los términos del art. 33, 2ª parte, CC— que reconoce a las asociaciones y fundaciones que tengan por principal objeto el bien común, posean patrimonio propio, sean capaces por sus estatutos de adquirir bienes, no subsistan exclusivamente de asignaciones del Estado y obtengan autorización para funcionar. Subrayó que la norma de fondo prevé que estas entidades realicen actividades que les reporten recursos, y las alienta a ello, para que con sus ingresos puedan atender a las finalidades de bien público que dan lugar al reconocimiento estatal y al otorgamiento de la personería.

Adujo que se encuentra bajo el poder de control de la IGJ y que nunca ha sido privado de su personería, lo cual importa el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ordenanza Fiscal, es decir, que sus ingresos sean destinados exclusivamente al objeto de la entidad y que no se distribuyan entre los socios.

Adicionalmente, efectuó una serie de consideraciones a título aclaratorio. Señaló que las previsiones de los arts. 26 y 27 de la Ordenanza Fiscal de ese año no

podrían oponérsele dado que el ACA no ha realizado nunca ni realiza actividades que sean extrañas a su naturaleza y a sus fines.

Indicó que tampoco encuadra en la hipótesis del art. 93 del mismo cuerpo legal, por cuanto no desplegó actividades alcanzadas por una alícuota superior a la general ni estuvo alguna vez comprendido en los arts. 116, 117, 118 y 119, a los que remite aquella norma. Aclaró que ninguna de las actividades que desarrolló estuvo alcanzada por una alícuota superior a la general, del 3% según el art. 31, Ordenanza Tarifaria de 1994. Asimismo, descartó haber estado comprendido en los arts. 116 (explotación de canchas de paddle), 117 (explotación de mesas de billar, pool y similares), 118 (salas de recreación) o 119 (películas de exhibición condicionada).

Con respecto a los intereses, solicitó que la tasa aplicable sea la misma que el Estado exige cuando reviste el carácter de sujeto activo (acreedor), vigente en el momento de cada pago, y que su curso sea calculado desde cada una de estas fechas y no desde el reclamo de repetición, e invocó jurisprudencia.

En la ampliación de la demanda replicó sustancialmente los argumentos proporcionados en la demanda de repetición de las sumas abonadas por el año 1993.

II. Una vez habilitada la instancia y conferidos los pertinentes traslados de la demanda y su ampliación (cfr. fs. 152 y 200), se presentó el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y opuso la excepción de prescripción. Sostuvo que la ley 19.489 establece el plazo de prescripción quinquenal, y que los importes que la actora intenta repetir se encuentran prescriptos (fs. 205/13).

Puso de relieve que los reclamos de repetición de los períodos fiscales 1993 y 1994 —interpuestos el 31/12/1998 y el 23/12/1999, respectivamente— devinieron inoficiosos por cuanto la actora ya había formulado reclamos de repetición durante los ejercicios en cuestión, y la interrupción de la prescripción producida por esas presentaciones opera una sola vez, de acuerdo a lo previsto por el art. 12, ley 19.489. A su vez, detalló una a una las fechas en que habría operado la prescripción.

Sustanciada la defensa (fs. 214), la parte actora contestó el traslado de la excepción y solicitó su rechazo (fs. 215/8). El magistrado previniente no hizo lugar a la prescripción (fs. 220/1).

El demandado apeló esa decisión (fs. 225) y la Cámara de Apelaciones —con remisión al dictamen del Ministerio Público Fiscal— rechazó el recurso (fs. 242). Contra tal pronunciamiento el gobierno interpuso un recurso ordinario de apelación ante el TSJ y un recurso de inconstitucionalidad (fs. 252 y 253/65, respectivamente). El



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA
N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

tribunal de alzada concedió la apelación ordinaria (fs. 268) y denegó el recurso de inconstitucionalidad (fs. 287/8).

El TSJ tuvo presente el recurso ordinario de apelación interpuesto por el gobierno —diferiendo su examen para la oportunidad procesal correspondiente, por no tratarse de una sentencia definitiva— y rechazó la queja por la denegatoria del recurso de inconstitucionalidad (fs. 427/39).

Una vez devueltos los autos a esta instancia (fs. 446) y reanudados los plazos procesales (fs. 452), el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires contestó la demanda y solicitó su rechazo, con costas (fs. 454/93). Efectuó diversas negaciones acerca de alegaciones de hecho efectuadas por la actora, reseñó las actuaciones administrativas y mantuvo su planteo de prescripción.

Sostuvo la improcedencia de la repetición por cuanto no hubo mala fe de su parte al recibir el pago, ni se trató de un pago sin causa (cfr. arts. 788 y 792, CC). Adujo que las obligaciones que la actora saldó devienen de su encuadramiento en el hecho imponible del ISIB. Señaló que el actor tuvo pleno conocimiento del pago, es decir que no hubo error en los términos del art. 791, inc. 6, CC, lo que conduce a su plena validez y a la improcedencia de la pretensión. Concluyó que, por estas razones, la accionante reconoció su obligación de pagar el tributo.

Efectuó un resumen histórico de la normativa aplicable al impuesto en cuestión. Señaló que fue creado en 1948 con el nombre de impuesto a las actividades lucrativas, y que en 1976 se lo redefinió como impuesto a las actividades con fines de lucro. Finalmente, desde 1978 recibió el nombre de impuesto sobre los ingresos brutos. Adujo que desde ese momento la noción de propósito de lucro fue reemplazada por el ejercicio de una actividad habitual a título oneroso, es decir, se pasó de una caracterización subjetiva a otra objetiva, para la cual lo determinante es el ejercicio de actividades habituales generadoras de ingresos, independientemente de que existan pérdidas o ganancias.

Adujo que el ‘fin de lucro’ como elemento tipificante no surge de ninguna norma vigente, ya que fue reemplazado por la ‘onerosidad’. Sostuvo que el art.

82, Ordenanza n° 40.731, aplicable al momento de generarse la deuda objeto de este juicio, recibió el concepto de onerosidad como caracterizador de la actividad.

Manifestó que el ISIB no denota la lucratividad que le atribuye su contraparte. El legislador cambió el sentido del impuesto, gravando el total de las operaciones, sin más. Esto surge del enunciado normativo “...cualquiera sea el resultado obtenido”, que somete a la imposición la movilización total de riqueza proveniente del ejercicio de la actividad, haya o no ganancias.

En cuanto a la transgresión a la ley 19.987, el demandado interpretó que el gravamen allí previsto no recae únicamente sobre las actividades con fines de lucro, ya que el tributo incide sobre “...toda otra actividad habitual, excluidas las realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos...” (art. 106, inc. d). Afirmó que esta norma tiene una extensión suficientemente amplia para interpretar que incluye a las actividades realizadas a título oneroso.

Con respecto al apartamiento de los compromisos asumidos en el marco de la ley de coparticipación federal, expuso que una ley nacional no puede sustituir un impuesto eminentemente local y que aquella no prohíbe gravar la actividad ejercida a título oneroso. Apuntó que el contenido del art. 9 es meramente recomendatorio para las provincias y que su finalidad consiste en evitar la doble imposición. Postuló que esta norma no puede consagrar una exención ni establecer supuestos de imposición, dado que son facultades propias de quien tiene el poder tributario. Entendió que la ley de coparticipación no es condicionante ni gravitante en la cuestión y concluyó que no cabe interpretarla para invalidar la facultad de imposición local.

Afirmó que las normas son de diferente orden y competencia, regulan situaciones diferenciables y persiguen objetivos también distintos, por lo cual no hay violación a la prelación normativa. Argumentó que el gravamen local se ajusta a la norma nacional por cuanto esta última sólo requiere que el tributo recaiga sobre los ingresos provenientes del ejercicio de una actividad, soslayando el fin de lucro. Lo determinante es que exista contraprestación. Trajo a colación la previsión constitucional de que las provincias conservan todo el poder no delegado (art. 121, CN), y agregó que las provincias nunca delegaron al Estado Nacional la facultad de regular el ISIB, por cuanto resulta intrínseca a su autonomía. Sostuvo que deviene inaplicable la ley 23.548 con relación al gravamen, en la medida que no se trata de legislación dictada por el Congreso en carácter de legislatura local.

La omisión de mencionar a las asociaciones civiles y, en cambio, la mención expresa de las cooperativas es meramente ejemplificativa.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayf)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

Desarrolló un capítulo referido a la exención. Allí puntualizó que el principio de legalidad, también conocido como de reserva de ley, impone al gobierno el deber de perseguir el cobro de los tributos únicamente si una norma jurídica lo autoriza y, de igual modo, deben emanar de una ley en sentido formal las exenciones por cuanto afectan la generalidad.

En cuanto a la exención personalísima invocada por el accionante, replicó que las ordenanzas fiscales rigen para todo el año, que el impuesto es de ejercicio y se determina sobre la base de los ingresos brutos del período fiscal y éste es el año calendario, según lo previsto por los arts. 111 y 130 de la Ordenanza Fiscal de 1994. Por estas razones coligió que la invocada vigencia del art. 92, inc. 18, Ordenanza n° 40.731 hasta el 19/2/1993 es incorrecta.

Se expidió acerca de la exención general prevista en el art. 92, inc. 7, Ordenanza Fiscal de 1993, que el ACA concibió aplicable. Postuló al respecto que si bien el actor se define como una entidad sin fines de lucro, la Administración pudo verificar que realiza actividades onerosas, consistentes en: venta de combustibles, servicio de auxilio mecánico, turismo y seguros; beneficios a los cuales acceden solamente quienes revisten la calidad de socios. Reinvertir la utilidad de las explotaciones no convierte la actividad como de bien público. Afirmó que los únicos beneficiarios son los asociados y no toda la comunidad. Destacó que el reparto de las utilidades se produce de forma indirecta a través de los servicios que el ACA brinda en forma exclusiva a los socios (auxilio mecánico, turismo, hotelería, seguros, asesoría legal, entre otros).

Refirió que la hermenéutica correcta de la norma es aquella que prescribe que únicamente están exentas las operaciones realizadas por las asociaciones o entidades de bien público, siempre que los ingresos obtenidos por ellas sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios; situación que no es la del ACA. Sostuvo que ello surge de la reglamentación del art. 89, inc. 7, Ordenanza Fiscal para el año 1988, cuya vigencia se mantuvo para los períodos reclamados en autos.

Alegó que la actora ejerce actividades comerciales en el ámbito local en forma onerosa y lucrativa, y que no se ha acompañado prueba alguna de que lleve a cabo tareas de interés general. Sugirió que el estatuto del ACA pone de manifiesto que el objeto preponderante de la entidad es el bienestar de sus propios asociados. Asimismo, de los balances surge que la actividad esencial tiene una finalidad típicamente comercial, en exclusivo beneficio de los asociados. Estos balances revelan que la actividad de fomento del automovilismo, la cultura y el progreso de las comunicaciones es marginal, no primordial.

Afirmó que, contrariamente a lo sostenido por el actor, obtiene año a año millonarias ganancias que no se condicen con la ausencia de lucro que pregona y que no demostró que sus actividades configuren actos propios de una entidad de bien público, educacionales o deportivos, por caso.

Acerca de las aclaraciones adicionales realizadas por su contraria, expresó que refuerzan el criterio del fisco en cuanto a que las operaciones realizadas a título oneroso están alcanzadas por el gravamen. En este sentido, y con relación a los arts. 26 y 27 de la Ordenanza Fiscal, señaló que la venta de combustibles y lubricantes, los servicios de seguros y turismo no pueden categorizarse como de fomento del automovilismo y encuadrar en la exención. Estas operaciones, sostuvo, resultan ajenas al bien público.

En cuanto a que ninguna de las actividades o rubros que desarrolla el ACA estarían alcanzados por una alícuota superior a la general, afirmó que del expediente administrativo surge que realiza actividad de seguros sujeta al 4,9% y turismo y estacionamiento al 4,5%. A su vez trajo a colación el reconocimiento por parte de la accionante —efectuado a fs. 65/8 del expediente n° 9280/93— de la aplicación de alícuotas superiores al 3%.

Expresó que en la medida en que el ACA genere ingresos como contraprestación por su actividad normal y habitual, en el ámbito de esta ciudad está alcanzado por el ISIB. Afirmó que el propósito de lucro no es un requisito esencial.

En otro capítulo de su escrito se refirió a la conducta zigzagueante del ACA, quien dedujo un reclamo de repetición, pidió que se le reconozca una exención, en otro momento se declaró no gravado, luego pidió que se compensen sus saldos a favor con las deudas determinadas en concepto de ISIB y, por último, se acogió a un régimen de regularización de deudas en mora.

Expuso que resulta contradictorio alegar, por un lado, que la actividad no se encuentra gravada y, por el otro, pretender beneficiarse de una exención, dado que



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA
N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

para que algo se halle exento primero tiene que estar gravado (*i.e.*, la exención presupone la aplicabilidad del gravamen). En segundo lugar, sostuvo que el actor se reconoce obligado al pago del tributo por cuanto articuló pedidos de compensación de saldos a favor con el propósito de cancelar obligaciones determinadas por las posiciones 7/96 a 12/96, 1/97 a 12/97 y 1/98 a 6/98.

En tercer lugar mencionó que el ACA se allanó por el período 12/94 — comprendido dentro del objeto de la pretensión planteada en autos— tal como resulta de la resolución n° 6182/DGR/2000. Alegó que este acto se encuentra firme y el demandante no puede desconocerlo. Ello supuso el reconocimiento de su obligación, lo cual veda la posibilidad de discutir si el actor se encuentra o no gravado. En conclusión, adujo que el período señalado no puede repetirse por cuanto no hubo pago sino compensación con saldos a favor del ACA correspondientes a años posteriores.

En cuarto y último lugar mencionó que la parte actora suscribió un plan de facilidades de pago por el mismo ítem que intenta repetir, es decir, por la venta de combustibles. Destacó que, si bien en autos se persigue la devolución de lo pagado en los años 1993 y 1994 y el plan de facilidades involucra las posiciones 5 y 8 de 1997, el rubro coincide. A su entender, esto se traduce en la inviabilidad de la demanda en lo concerniente al rubro aludido, por cuanto esa adhesión voluntaria importa un allanamiento a la pretensión fiscal en dicho aspecto.

Con respecto a los accesorios, manifestó que durante los años 1993 y 1994 los ordenamientos fiscales vigentes establecían que las sumas resultantes de las solicitudes de repetición o compensación serían actualizadas según la ley 21.281 y su reglamentación local, pero no preveían la tasa de interés.

Planteó que la norma aplicable es la resolución n° 4151 de la Secretaría de Hacienda y Finanzas del año 2003, que fijó la alícuota de 0,5% mensual y, si bien estableció que operaría para los reclamos de repetición interpuestos a partir del 1/1/1999, no existiría óbice para aplicarla a este caso.

Rebatió el planteo referido a que el curso de los intereses comienza a partir del momento del pago y no desde el reclamo de repetición, señalando que la norma es clara en cuanto a que se devengan desde la interposición del reclamo.

Impugnó la liquidación practicada por la actora y solicitó la acumulación con el expediente n° 31008/0 —radicado ante el Juzgado n° 14, Secretaría n° 27— donde la pretensión consiste en la repetición de los pagos efectuados en el año 1997.

Sustanciado ese planteo (fs. 504 y 507) se dispuso la conexidad entre ambos procesos y su radicación conjunta ante estos estrados (fs. 509).

III. A fs. 532 se recibió la causa a prueba conjuntamente con el expediente n° 31008/0.

A fs. 1076 se declaró clausurado el período probatorio y se colocaron los autos en Secretaría a disposición de las partes para alegar (art. 390, CCAyT).

La parte actora alegó a fs. 1084/99, en tanto que la demandada lo hizo a fs. 1103/20.

El Ministerio Público Fiscal dictaminó a fs. 1127/30, y los autos quedaron finalmente en condiciones de dictar sentencia a fs. 1132.

CONSIDERANDO:

Hechos:

I. Del estatuto de la parte actora (obrante a fs. 83/94) surge que el Automóvil Club Argentino fue fundado el 11 de junio de 1904 y está organizado jurídicamente como asociación civil. Establece como objetivo de su creación atender y fomentar el automovilismo, el turismo, la cultura, el progreso de las comunicaciones y la vinculación entre sus socios (art. 1). Dispone que, en cumplimiento de sus fines, la entidad deberá: (a) promover, fomentar, desarrollar y facilitar la práctica del automovilismo y del turismo, (b) ejercer la representación deportiva internacional en materia automovilística en la República Argentina, (c) promover, fomentar, organizar y fiscalizar pruebas automovilísticas de carácter deportivo o técnico. Asimismo, podrá: (a) estimular la planificación, construcción y mantenimiento de los caminos y comunicaciones en general, por tierra, agua y aire, (b) auspiciar o crear y sostener entidades o fundaciones que tengan finalidades vinculadas a los objetivos sociales y de protección a los socios; auspiciar o crear cooperativas de seguros para sus socios, y (c) auspiciar actividades culturales (art. 3).



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA
N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

Determina que, para el ejercicio de sus actividades, el Automóvil Club Argentino, por sí o en colaboración con las autoridades públicas, otras instituciones públicas nacionales, internacionales o extranjeras, entidades privadas o formando parte de asociaciones, federaciones o congresos, podrá con todas las facultades que por su personería le otorgan las leyes y su Estatuto, tomar resoluciones, adoptar medidas, celebrar actos públicos o privados y contratos, utilizar los medios de acción y propaganda que se estimen adecuados al efecto y en general, adquirir derechos y contraer obligaciones vinculadas a sus finalidades (art. 4).

El patrimonio social está constituido por los inmuebles, muebles y demás bienes (art. 6°) y podrá adquirir toda clase de bienes, venderlos, permutarlos, constituir, transferir y modificar o extinguir derechos reales o de otra naturaleza sobre ellos. Podrá donar sus bienes muebles e inmuebles, éstos exclusivamente a entes públicos (art. 7°). Los recursos económicos provienen de: (a) los que perciba en concepto de cuotas sociales, de ingreso y demás cuotas ordinarias y extraordinarias que se establezcan; (b) los que perciba por venta, transferencia o locación de derechos, bienes o servicios, arrendamiento o explotación de instalaciones, locales, avisos, permisos o concesiones para explotación de servicios, y en general toda renta que produzcan los bienes sociales; (c) las entradas extraordinarias que puedan ingresar por subvenciones, donaciones, legados, premios o cualquier otro concepto; (d) los ingresos por prestaciones de servicios tarifados de cualquier naturaleza; y (e) cualquier otro ingreso que obtenga de acuerdo a las leyes y el estatuto (art. 8).

El Automóvil Club Argentino es una institución cuya existencia es de duración indefinida y podrá disolverse sólo por carencia total de socios (art. 81), en cuyo caso la liquidación se efectuará conforme la normativa que el órgano de contralor de las asociaciones civiles indique. Los fondos resultantes pasarán al estado nacional, que deberá destinarlos al fomento de la vialidad, el turismo y los parques nacionales (art. 82).

II. De la información suministrada por la Dirección General de Rentas surge que *“Los importes determinados en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos que surgen de los formularios cuyas copias obran a fs. 4 a 16 correspondientes a los anticipos 1 a 12 del año 1993 y 1 a 12 del año 1994, se encuentran registrados según consulta al SIAC de cuenta corriente del contribuyente que se agregan a fs. 18 a 21”* (fs. 672).

III.1. El día 15 de febrero de 1993 el Automóvil Club Argentino efectuó una presentación ante el fisco solicitando que se lo declarase expresamente comprendido en la exención prevista en el art. 92, inc. 7, Ordenanza Fiscal n° 46474, en cuanto al impuesto sobre los ingresos brutos, teniendo en cuenta la derogación de la exención del art. 92, inc. 18, del mismo cuerpo legal, que declaraba exento explícitamente al contribuyente. Asimismo, efectuó un depósito bajo protesto por la suma de \$ 244.870 —correspondiente al anticipo 1/1993— e hizo reserva de repetirla, aunque también solicitó expresamente el reintegro (fs. 3, expediente n° 9280/1993).

A fs. 21 de esas actuaciones la administración emitió un dictamen sobre la situación del contribuyente con relación al ISIB, propiciando el rechazo de la petición. De allí surge que *“...el art. 92, inc. 7 dispone la exención de las actividades desarrolladas por las asociaciones civiles cuyo fin es el bien público, deportivo, científico, cultural, etc.*

Debemos entender por bien público el criterio establecido en la reglamentación —de dicho artículo— de la Ordenanza Fiscal para 1988 (art. 89, inc. 7) el que entre otros conceptos, considera como entidades de bien público a aquellas que tienen por ‘...objeto y llevan a cabo tareas que atiendan directamente al interés general de la comunidad y no al particular de ellas o sus asociados’”.

El dictamen continúa diciendo que *“El art. 85 de la Ordenanza Fiscal vigente define el hecho imponible y grava a todas las actividades que se realicen a título oneroso cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta”.*

Para concluir, expuso que *“...el gravamen alcanza a los ingresos provenientes del ejercicio —a título oneroso— de cualquier actividad que sea susceptible de producir lucro o beneficio a quien la ejerce, independientemente de la finalidad perseguida por la Institución, se ha de considerar objetivamente el carácter lucrativo de la actividad comercial, persiga o no el fin de lucro y observando que el destino de los ingresos es para exclusivo beneficio de sus asociados.*



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

Por lo tanto, se estima que en el presente caso el Automóvil Club Argentino no se encuentra alcanzado por la exención prevista por el art. 92, inc. 7 de la Ordenanza Fiscal vigente, debiendo tributar el impuesto correspondiente con excepción de los ingresos provenientes de las cuotas sociales, papelería, publicidad, venta de carnets...”.

A fs. 32 del expediente administrativo el particular solicitó el pronto despacho de la presentación del 15/2/1993. No obstante, contra el dictamen que acaba de reseñarse dedujo un recurso jerárquico (fs. 65/8), que no fue resuelto.

En los períodos posteriores y hasta el mes de junio de 1995, el contribuyente reprodujo el accionar consistente en depositar los importes de los anticipos, bajo protesto, efectuando la reserva de repetición (fs. 46, 54, 56, 70, 73 —mediante carta documento—, 75, 84, 91, 98, 100, 107, 115, 122, 128, 137, 144, 151, 159, 166, 173, 179, 186, 188, 195, 203, 207 y 209).

III.2. Del expediente caratulado “Automóvil Club Argentino s/ reintegro de IB”, CI n° 123921/1998, surge que el 29 de diciembre de 1998 el ACA interpuso un reclamo de repetición por la suma de \$ 2.255.438,24 ingresada en el ejercicio fiscal 1993 en concepto de ISIB más intereses (fs. 115/30). Los argumentos invocados coinciden con los ya expuestos en esta sentencia (cfr. *supra*, resultandos, pto. I).

A fs. 131/4 obra agregado un informe del Departamento de Convenio Multilateral, donde se indica que las actividades de prestación de servicios, la comercialización de productos y la intermediación que lleva a cabo el contribuyente encuadran en el hecho imponible por cuanto éste recae objetivamente sobre los ingresos provenientes del ejercicio a título oneroso de cualquier actividad que sea susceptible de producir lucro o beneficio a quien la ejerce.

Allí se afirma que ni la ley orgánica municipal ni la de coparticipación federal de impuestos definen el hecho imponible, sino que fijan el marco regulatorio general para el logro de los recursos, en tanto que la ordenanza fiscal es la norma que determina el hecho imponible y a la que debe someterse la administración tributaria.

Considera además que “*si se parte del concepto que determina que el hecho imponible es inexistente, se debe concluir necesariamente que la exención también lo es, es decir, por qué pedir la liberación de una obligación si ésta no existe;*

Si todos los fiscos provinciales han adoptado la misma definición con respecto del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (y así fue durante el transcurso de por lo menos los diez últimos años), por qué llegar al resultado de que ésta es incorrecta y contraria a las normas superiores” (informe del 3/2/99).

En cuanto a la fecha de entrada en vigencia de la modificación introducida por la ordenanza n° 46.474 a la ordenanza fiscal del año 1993, sostiene literalmente que es un tema discutible.

Y con respecto al planteo esgrimido por el ACA, según el cual se encuentra alcanzado por la exención prevista en el art. 92, inc. 7, se remite al informe obrante a fs. 21 del expediente n° 9280/1993 (transcripto *supra*, consid. II.1).

III.3. Del expediente CI n° 142680/1999 surge que el día 23 de diciembre de 1999 el particular interpuso un reclamo de repetición por las sumas abonadas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos en el período fiscal 1994 (fs. 29/43). Los argumentos invocados coinciden con los que ya han sido detallados (cfr. *supra*, resultandos, punto I).

III.4. En el expediente n° 63543/2000 tramitó el pedido de pronto despacho presentado el día 15 de agosto de 2000, con respecto a la repetición promovida por el contribuyente con relación a los períodos fiscales 1993 y 1994, tramitados en los expedientes 123921/98 y 142680/99, respectivamente (fs. 1).

A fs. 3 la Dirección de Administración del Padrón de Contribuyentes expresó su conformidad con el criterio expuesto en un informe que propició rechazar los reclamos del ACA. Allí se destacó que ya había sido resuelto anteriormente que la entidad no se encuentra alcanzada por la franquicia liberatoria, con fundamento en que: 1) el destino de los ingresos es el exclusivo beneficio de sus asociados; y, paralelamente, 2) la ordenanza n° 46.474 derogó la exención referida a la entidad (fs. 21, expte. n° 9280/93 y fs. 9/10, expte. n° 25.623/93).

III.5. El día 4 de noviembre de 2004 el ACA solicitó el pronto despacho de su pedido de restitución del impuesto abonado por el período fiscal 1993 (fs. 1, CI n° 126935/2004).



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA
N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayf)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

III.6. El Automóvil Club presentó una nota ante la Dirección General de Rentas requiriendo que se resolviese su pedido de exención y, a su vez, dejaran de ser aplicados simultáneamente los regímenes de retención y percepción establecidos en los decretos n° 1405/92 y 1150/90, mediante los cuales YPF percibe un porcentaje sobre las ventas de combustibles que efectúa al ACA y las entidades crediticias retienen un porcentaje de los pagos que realizan al ACA, respectivamente (expediente n° 25632/1993, fs. 7 y 8); en ambos casos, imputados a cuenta del ISIB correspondiente a la entidad demandante.

A fs. 9, el Jefe de División de Control Fiscal señaló que la exención que gozaba el ACA fue derogada por la ordenanza n° 46.474 (BM n° 19.470), que el pedido de exención ya había sido rechazado en el expediente n° 9280/1993 y que correspondía continuar aplicando el régimen de retenciones y percepciones establecido por los decretos n° 1405/92 y 1150/90. Posteriormente esta postura fue avalada por el Departamento Técnico Tributario (fs. 10).

III.7. Del expediente CI n° 78238/1999 surge que el ACA solicitó autorización para efectuar la acreditación de saldos a su favor, originados en declaraciones juradas rectificativas del ISIB —por un total de \$ 37.097,9— por los períodos fiscales 7/96, 8/96, 10/96, 11/96, 12/96, 02/97, 03/97, 04/97, 07/97, 09/97, 10/97, 11/97, 12/97, 01/98, 02/98 y 03/98. Explicó que en las declaraciones originales no habían sido computadas las retenciones y percepciones sufridas. Peticionó que el saldo se compensase con el saldo deudor que surge del expte. n° 40578/98.

La resolución n° 5123/DGR/2000 inició el procedimiento determinativo de oficio por los períodos fiscales 1994 (anticipo 12°), 1995 (anticipos 1° a 12°), 1996 (anticipos 1° a 6°), 1998 (anticipos 7° a 12°), 1999 (anticipos 1° a 12°) y 2000 (anticipos 1° a 3°), dispuso la instrucción de un sumario por la presunta comisión de infracciones por parte del contribuyente y le confirió vista de las actuaciones (fs. 262/3).

III.8. En las actuaciones administrativas n° 75647/2000 la entidad formuló su descargo contra la resolución n° 5123/DGR/2000. Fundamentó la defensa en que los montos liquidados por la administración contienen errores materiales y, por tanto, solicitó la compensación de los saldos a favor. Relató que el inspector no había efectuado un análisis detallado de la información suministrada por el ACA y omitió considerar la corrección del coeficiente del Convenio Multilateral como lo exige la Comisión Arbitral, es decir, corrigiendo al momento del ingreso del anticipo de abril los coeficientes considerados en los tres primeros meses. Además señaló que no compensó los saldos a favor con los saldos a pagar correspondientes a períodos posteriores.

La resolución n° 6182/DGR/2000 concluyó el procedimiento de determinación de oficio sin efectuar ajustes en mérito a la compensación realizada, de los saldos a favor detectados por la inspección con respecto a los períodos fiscales 1995 (anticipos 1°, 2°, 8° y 10°), 1996 (anticipos 1° a 6°), 1998 (anticipos 7°, 8° y 10°) y 1999 (anticipos 1°, 7°, 10° y 12°) que permitieron cancelar totalmente los períodos fiscales 1994 (anticipo 12°), 1995 (anticipos 3° a 7°, 9°, 11° y 12°), 1998 (anticipos 9°, 11° y 12°), 1999 (anticipos 2° a 6°, 8°, 9° y 11°) y 2000 (anticipos 1° a 3°). Además de la compensación, mediante dicho acto la administración tributaria determinó un saldo remanente a favor del particular —de \$ 74.253,6— y cerró el sumario sin aplicar sanciones (fs. 108/10).

III.9. El 28 de enero de 2004 ACA planteó la modificación de los saldos a favor que había solicitado el día 30/12/1998, por haber sido notificado el día 25/2/2000 de la existencia de un saldo a favor —de \$ 56.212,91— correspondiente a anticipos de los años 1996, 1997 y 1998 (expediente CI n° 50547/2004, fs. 1/2).

El expediente fue incorporado al expediente n° 11979/1998.

A fs. 43 la Dirección Técnica Tributaria dictaminó que la ordenanza n° 46.474 (BM, 11/2/1993), entró en vigencia a los ocho días de su publicación (cfr. art. 2, CC). Y entendió que, por tanto, la exención que había gozado el ACA rigió hasta el día 18 de febrero de 1993 inclusive (informe técnico n° 196 D.A.T.—D.T.T—DGR—2004).

El expediente fue remitido a la Subdirección de Análisis Fiscal para que se expidiese sobre la cuestión, teniendo en cuenta la anualidad del período fiscal. En consecuencia, la Subdirectora dictaminó que “...si la norma no ha fijado su fecha de entrada en vigencia, no corresponde acordarle una retroactividad que la misma no ha



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

consagrado, so pena de que la decisión así tomada sea considerada arbitraria y que afecte además el principio de seguridad jurídica”.

Señaló a su vez que “...tanto en el sistema de contribuyentes locales como en aquellos sujetos al régimen del Convenio Multilateral, cada una de las declaraciones mensuales que los mismos realizan han adquirido la naturaleza de instantáneo y hacen que se hubiera perdido el carácter de período fiscal asimilado al año calendario, sin que ello obste a que en la presentación de la declaración jurada final reajuste la base imponible” (fs. 45/6).

Esto exhibe la contradicción existente entre el dictamen parcialmente transcrito y el criterio que el gobierno sostuvo con respecto a este punto al contestar la demanda.

Dictamen pericial:

IV.1. En función de la compulsa de libros contables de los ejercicios 1993 a 1998, el perito contador designado en autos dictaminó que los gastos y recursos destinados se ajustan a los objetivos, límites y fines estatutarios del ACA. El experto concluyó que “...el ACA no distribuyó resultados-ingresos entre sus socios directa ni indirectamente. Los resultados netos de cada ejercicio se destinaron a la respectiva reinversión a los fines específicos estatutarios del ACA, y el saldo remanente de Resultado del ejer. fue destinado a la cuenta Reserva para Contingencias Diversas” (fs. 942 vta.).

En respuesta a la impugnación y pedido de explicaciones efectuados por la parte demandada (fs. 962/3), el perito expuso que “...los resultados netos de cada ejercicio, descontados la reinversión a los fines estatutarios específicos, el ACA destina el saldo remanente del resultado total de cada ejercicio a la cuenta de Reserva para Contingencias Diversas, no repartiéndose por tanto la utilidad del ejercicio entre los asociados del ACA” (fs. 1033 vta./4).

Señaló además que “...los importes de la Reserva p. Conting. Diversas se destinan para atender contingencias, con sus gastos y costos, atípicos al giro normal de

la actividad-operatoria del ACA, como ser el proceso de readecuación y racionalización administrativa del personal dependiente, con sus costos por despidos, gratificaciones por retiros voluntarios, y costos emergentes...” (fs. 1034).

Respondió asimismo que los valores correspondientes a la cuenta de reserva para contingencias diversas se encuentran depositados a plazo fijo en entidades bancarias (fs. 1034 vta.).

Frente al traslado conferido (fs. 965), las partes guardaron silencio.

IV.2. Cabe recordar, por un lado, que la función de la prueba pericial es de asesoramiento al órgano jurisdiccional, pues trata sobre puntos ajenos al derecho respecto de los cuales el juez no tiene el deber de poseer conocimientos específicos; y por el otro que, según lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, aun cuando las conclusiones del dictamen pericial no obligan a los magistrados en la ponderación de la prueba, para prescindir de ellas es necesario que se les opongan otros elementos objetivos y no menos convincentes (*Fallos: 310:1967*).

Pues bien, en este caso el perito contador se expidió fundadamente acerca de los puntos planteados, sobre la base del examen de los libros de la demandante, y respondió con claridad y solvencia las impugnaciones y aclaraciones requeridas. Y no existen en el expediente otros elementos de prueba que aporten convicción equiparable y contradigan su criterio. Así pues, cabe aceptar dichas conclusiones al evaluar la prueba —en particular y en el conjunto del material probatorio incorporado al proceso— de acuerdo a las reglas de la sana crítica (arts. 310 y 384, CCAyT).

Repetición:

V. Ha señalado la doctrina que la acción de repetición “...*encuentra su fundamento en el principio de derecho natural de que ‘nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro’*, regla ética de proyección patrimonial que no solamente alcanza a las personas privadas, sino también al Estado, sin que ello importe su adscripción a una concepción exclusivamente civilista.

Aparte de ese fundamento de valor universal, el derecho de repetición reconoce otro esencialmente jurídico que se encuentra en los derechos constitucionales de la tributación que constituyen un valladar infranqueable a los posibles desvíos de la ley o de su aplicación” (*Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, Rodolfo R. Spisso dir., 4ª ed. actualizada y ampliada, Abeledo Perrot, Bs. As., 2014, Tº I, , pág. 341).



JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

La procedencia de la acción de repetición se halla condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos: *a)* existencia del pago; *b)* que el pago haya sido indebido y sin causa; y *c)* la interposición de un reclamo, cuando ello fuera exigido por la legislación aplicable (Cam. Ap. Cont. Adm. y Trib., Sala I, autos “Central Puerto S.A. c/ G.C.B.A s/ repetición”, exp. n° 3848/0, sentencia del 30/6/2004, voto del juez Corti; TSJ, autos “Bank Boston NA c/ GCBA s/ repetición s/ recurso de apelación ordinario concedido”, resolución del 23/12/2015, voto del juez Casás).

El pago de los anticipos del año 1993 se encuentra acreditado mediante los comprobantes originales agregados a fs. 24/8, y sus importes y las fechas de depósito resultan coincidentes con lo informado por la Dirección General de Rentas (fs. 619/74, cfr. *supra*, consid. II). Idéntica conclusión cabe con respecto a los anticipos del año 1994 (cfr. fs. 157/63).

De conformidad con lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal al propiciar la habilitación de la instancia (fs. 149), en esa época la normativa en vigor no exigía que los contribuyentes presentaran un reclamo de repetición como requisito de admisibilidad de la pretensión en sede judicial. Sin perjuicio ello y como ya se dijo (cfr. *supra*, consid. III.1 a 3), la parte actora formuló sendos reclamos.

Resta examinar, consecuentemente, si el pago fue indebido y sin causa.

Marco normativo:

VI. El conjunto normativo aplicable en materia de ingresos brutos para juzgar la cuestión planteada con referencia a los años 1993 y 1994, se halla conformado por la ley 19.987 (ley orgánica municipal), las respectivas ordenanzas fiscales y la ley 23.548.

La ley 19.987 —orgánica de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, B.O. n° 22.560 del 6/12/1972— prevé que “*Son recursos de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires:*

d) El impuesto sobre los ingresos brutos —sin perjuicio de que en casos especiales la imposición consista en una cuota fija en función de parámetros

relevantes— derivados del ejercicio de actividades empresariales (incluso unipersonales), civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios e intermediación, y de toda actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

La imposición que se establezca en virtud de la autorización conferida precedentemente deberá ajustarse a lo previsto en el inciso d) del artículo 9º de la ley 20.221 y sus modificaciones” (art. 106, inciso sustituido por la ley 21.955, art. 2, B.O. 14/3/1979).

La ley 23.548 —coparticipación federal de recursos fiscales, B.O. nº 26.313 del 26/1/1988— reemplazó el régimen establecido por la ley 20.221 y entró en vigencia el 1 de enero de 1988 (art. 1º).

El art. 9 establece que “La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

a) Que acepta el régimen de esta ley sin limitaciones ni reservas.

b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor —cualquiera fuere su característica o denominación— que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes:

1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

— Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;

(...)

e) Que se obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de esta ley, debiendo el Poder Ejecutivo local y en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez (10) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare”.

A su vez, la ley prevé que “...la Nación asume, en lo que resulte aplicable, las obligaciones previstas en los incisos b) ... del artículo 9º, por sí y con respecto a los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción sean o no autárquicos” (art. 8º).

Luego de la reforma constitucional de 1994, la Ciudad de Buenos Aires sancionó la ley 4 (BOCBA nº 376, del 3/2/1998), mediante la cual adhirió a la ley 23.548 (art. 1), dando así cumplimiento a lo dispuesto en el art. 9, ley 23.548.

Ahora bien, el hecho imponible del ISIB es descripto por las ordenanzas fiscales en los siguientes términos:

“Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Capital Federal del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas, y el lugar donde se

realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo” (art. 85, O.F. 1992, t.o. cfr. dto. n° 6137/92, art. 85, O.F. 1993 y art. 87, O.F. 1994, t.o. cfr. Dto. n° 505/94).

La ordenanza fiscal del año 1992 establecía que “*Están exentos del pago de este gravamen: (...)*

18) Automóvil Club Argentino (ACA)” (art. 92).

La ordenanza n° 46.474 (B.O. n° 19.470, del 11/2/93) introdujo diversas modificaciones a la ordenanza fiscal, entre las que se destacan —en lo que interesa al caso— la derogación de la exención prevista en art. 92, inc. 18 (art. 1.6) y el reemplazo del texto del art. 92, inc. 7, por el siguiente: “*Las operaciones realizadas por las fundaciones, las asociaciones, entidades o comisiones de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales, deportivas, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y en ningún caso se distribuya directa o indirectamente entre los socios. En estos casos se debe contar con personería jurídica o el reconocimiento o autorización por autoridad competente según corresponda*” (art. 1.5). Esta modificación consistió en incorporar al texto normativo la mención de las fundaciones.

Coparticipación:

VII. La Constitución Nacional faculta al Congreso a “[i]mponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos” (art. 75, primer y segundo párrafos, CN).

“La ley convenio tendrá como cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara,



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias” (precepto citado, cuarto párrafo).

Al incorporar esta norma la reforma de 1994 confirmó constitucionalmente una práctica ya reiterada en nuestro país. El sistema creado se sustenta en los principios de concertación, solidaridad, equidad, automaticidad y funcionalidad, y exige: acuerdos previos; el dictado de una ley —iniciada por el Senado de la Nación y sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada cámara—; que no puede ser modificada unilateralmente por el Congreso sin nuevos acuerdos ni reglamentada por el Poder Ejecutivo; y debe ser aprobada por las provincias y la Ciudad de Buenos Aires (Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada*, La Ley, Provincia de Buenos Aires, 2006, Tercera edición ampliada y actualizada, p. 649, § 2 y 651, § 4).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que el nuevo rango asignado a la coparticipación federal de impuestos por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la ley fundamental le dedica, conducen a la conclusión de que la afectación del sistema establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional (Fallos: 324:4226). Asume tal carácter la eventual violación por parte de una provincia o de esta ciudad de ejercer la función legislativa conforme al compromiso allí asumido.

El máximo estrado federal hizo mérito, en diversas oportunidades, de los pactos que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendientes a establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y de las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme en beneficio de los intereses nacionales y locales. Así, en Fallos: 322:1781 —con cita de Fallos: 178:9— ponderó la vocación de la Constitución Nacional creadora de “*una unidad no por supresión de las provincias... sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los*

intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma”, consagrando el principio de hacer un solo país para un solo pueblo.

Desde 1935 hasta 1973, es decir, a partir de la sanción de la ley 12.139 —de unificación de impuestos internos— hasta la entrada en vigencia de la ley 20.221 —de coparticipación tributaria unificada— la política uniforme plasmada por las distintas leyes convenio consistió, fundamentalmente, en coordinar la potestad tributaria nacional y provincial para evitar los fenómenos de doble imposición vertical, advertidos por la Corte en Fallos: 149:260. Luego, a partir de las reformas dispuestas por la ley 22.006 se procuró, además, introducir una política uniforme adicional, consistente en armonizar la configuración técnica de los recursos tributarios reservados a las provincias, en particular los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, sometiéndolos a una serie de directrices en cuanto a sus características básicas, a las cuales debían ajustarse las respectivas leyes provinciales que regularan tales gravámenes.

La ley 23.548, manifestación positiva del federalismo de concertación, une a los estados firmantes en una relación jurídica compuesta por dos partes inescindibles; a saber, por un lado el derecho a recibir una parte del producido de la masa formada por los tributos nacionales coparticipables, en forma diaria y automática (arts. 2 a 7) y, por el otro, una serie de obligaciones que aceptan sin limitaciones ni reservas (arts. 8 y 9).

Dado que ese texto legal es anterior a la reforma constitucional, y frente a la falta de dictado de un nuevo régimen de acuerdo a lo previsto en la cláusula transitoria 6ta., CN, la Comisión Federal de Impuestos elaboró un proyecto de ley de modificación del sistema en vigencia. En lo concerniente al impuesto sobre los ingresos brutos, ese proyecto prevé, en lo que importa para este caso, que “[e]l hecho imponible estará constituido por el ejercicio habitual, a título oneroso, y en el ámbito de la jurisdicción, de actividades empresarias, incluso unipersonales, civiles o comerciales, profesiones, oficios, intermediaciones, y toda otra que reúna aquellos requisitos, cualquiera la naturaleza del sujeto, excluidas las realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos” (art. 16, inc. b, ap. 1, pto. 1. El texto completo puede consultarse en http://www.cfi.gov.ar/proyecto_copa.asp).



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA
N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

Ponderación:

VIII. El meollo de la cuestión exige determinar cuáles son los límites que la Ciudad de Buenos Aires se ha autoimpuesto en materia de impuesto sobre los ingresos brutos en el marco de la ley convenio 23.548, y las eventuales consecuencias que en el caso bajo examen conllevaría el apartamiento de tales pautas.

De acuerdo a la normativa transcripta, en tanto que para la ley orgánica municipal y la ley de coparticipación federal, uno de los elementos tipificantes del impuesto sobre los ingresos brutos es el propósito de lucro, las ordenanzas fiscales definieron el hecho imponible del gravamen con alusión al ejercicio de actividades a título oneroso.

La doctrina ha sostenido, refiriéndose a esta cuestión, que *“El requisito de la onerosidad tiene un doble propósito en la previsión normativa del hecho imponible del ISIB:*

- *Excluir los actos u operaciones a título gratuito, los que quedan al margen del gravamen.*
- *Ampliar el ámbito objetivo de aplicación del hecho imponible reemplazando el requisito del ánimo de lucro.*

Ambos objetivos tienen su explicación en el límite constitucional que emerge de la ley 23.548 (Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en adelante ‘LCFI’) y que establece las fuentes tributarias que retienen las Provincias y CABA, por un lado, y establece las características estructurales básicas que debe observar el ISIB, tanto en lo que respecta al hecho imponible como a la base imponible, por el otro.

En lo que respecta a las fuentes tributarias, la LCFI dispone en su art. 9º, inc. b), tercer párrafo que las Provincias (y la CABA) detentan —entre otros gravámenes— el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, y por otro lado el segundo párrafo, inc. 1 establece que el impuesto sobre los ingresos brutos recaerá sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios,

intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

El art. 148 CFCABA alcanza a las actividades a título oneroso, en contradicción con la LCFI que requiere el fin de lucro en las actividades bajo forma de empresa (civiles o comerciales), y no alcanza a las actividades a título gratuito por cuanto las jurisdicciones locales retienen la potestad para alcanzar estas operaciones con un gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

En el primer supuesto, la extensión del hecho imponible ha tenido por objeto someter al ISIB:

(...)

- A las fundaciones y asociaciones civiles, lo que contradice la ausencia de fin de lucro en su actuación.

(...)

En el caso de tales entidades surge una cuestión constitucional inherente a la ampliación del hecho imponible del ISIB, exorbitando los lineamientos básicos estructurales a que se comprometieron las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al adherir a la LCFI.

En efecto, a partir de la reforma constitucional de 1994 (art. 75, inc. 2º), la CSJN ha expresado que este instrumento comprende uno de los mecanismos del denominado ‘federalismo de concertación’ de base constitucional, ley que resulta de aplicación obligatoria a las Provincias (y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y goza de la preeminencia ante la legislación local.

Es por ello que el ISIB debería gravar a las actividades empresariales que persiguen fin de lucro (no a título oneroso como dispone el CFCABA) lo que implica la exclusión de entidades que orgánicamente no persiguen fin de lucro (cooperativas, mutuales, fundaciones y asociaciones sin fines de lucro) en tanto realicen actos normales de gestión en el marco de sus estatutos o contratos constitutivos” (Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, VV.AA., Osvaldo H. Soler —director—, 1ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2013, tº II, págs. 8/11).

Al comentar el art. 9, inc. b.1, ley 23.548, José Osvaldo Casás advirtió que “...la transformación del Impuesto a las Actividades Lucrativas en el hoy Impuesto sobre los Ingresos Brutos aconseja sustituir la referencia contenida en la actual ley a actividades con fines de lucro, por la de actividades a título oneroso. La afirmación no importa abrir juicio sobre la validez de las regulaciones locales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que caracterizan su hecho imponible con la fórmula que aquí



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

proponemos, por cuanto, para algunos autores, en tal caso, al comprenderse como sujetos pasivos a entidades cooperativas o a asociaciones con finalidades altruistas —que no tienen propósito de lucro— se configuraría una pugna al régimen de coparticipación; en cambio, para otros, tal circunstancia, no tendría entidad para invalidar la aplicación del gravamen. El Anteproyecto de Ley de Coparticipación de la Comisión Federal de Impuestos también se decidió, en el art. 16, apartado 1, subapartado 1.1, por caracterizar las actividades gravadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como las realizadas a título oneroso” (Coparticipación y tributos municipales: las tasas apócrifas y la prohibición de analogía, 1ª edición, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2007, pág. 188).

Cabe mencionar que, aunque ligado a otras reglas contenidas en el art. 9, inc. b, la jurisprudencia ha invalidado gravámenes locales por vulnerar el régimen de coparticipación federal. En cuanto a las obligaciones emergentes en materia de sellos (inc. b, apartado 2) que surgen de la ley 23.548, se ha señalado que “...la ley 23.548, que une a los estados que la suscribieron en un plexo jurídico de derechos y obligaciones, las cuales están enunciadas, en lo que respecta a las provincias, en el art. 9º. Tal situación se configura en el caso respecto de la demandada, que al adherirse por medio de la ley local 1753 sin limitaciones ni reservas (inciso a de dicho artículo) aceptó la definición de instrumento contenida en la ley 23.548, que quedó así incorporada al derecho público local (causa B.1087.XXXVI. ‘Banco Río de la Plata S.A. c/ Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable’ sentencia del 4 de julio de 2003). Por lo tanto, su actual pretensión fiscal contraviene sus propios actos de acatamiento en una conducta que se constituye en menoscabo de la seguridad jurídica y deja de lado la sana doctrina acerca 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; 316:1115)” (CSJN, “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Neuquén, Provincia del s. acción de inconstitucionalidad”, del 15 de abril de 2004, consid. 6º, ídem Fallos: 327:1083; 327:1008; 328:3599; 329:2231; 330:2617; 330:4049; 331:719; 332:2120).

En la causa citada, el Procurador expuso: “*Pienso que la ley 23.548, en cuanto manifestación positiva del llamado federalismo de concertación, une a los estados firmantes en una relación jurídica compuesta por dos partes inescindibles: el derecho a recibir una parte del producido de la masa formada por los tributos nacionales coparticipables, de forma diaria y automática (arts. 2º a 7º); y una serie de obligaciones que se aceptan sin limitaciones ni reservas.*”

Si la Provincia del Neuquén, con facultades para adherir o rechazar el régimen, ha elegido la primera opción —circunstancia deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz—, no puede luego quebrar sus reglas sin incurrir en contradicción con sus propios actos” (dictamen del día 8 de mayo de 2003).

La Corte también ha invalidado pretensiones fiscales por resultar violatorias de la prohibición de aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipables contenida en el inc. b, ap. 1 (*Fallos: 308:2153; 311:1365; 316:2182; 316:2206; 321:2501; 328:4198; 330:2049*).

Cabe agregar que, recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, al rechazar un recurso de casación deducido contra un pronunciamiento de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, convalidó la decisión según la cual si en la Ley de Coparticipación Federal “...solo se indica como pasible de soportar el gravamen a los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro y si la Provincia de Tucumán, por intermedio de la Ley 5.928, adhirió sin limitaciones ni reservas a aquel régimen; claro está que el artículo 214 de la Ley 5.121 al gravar con el impuesto al ejercicio habitual y a título oneroso de cualquier actividad lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, violenta abiertamente los lineamientos sentados por la Ley 23.548” (Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad”, exp. A514/13, sentencia del 2/3/2017, AR/JUR/8744/2017).

Es dable destacar, por último, el criterio expuesto en autos por el Ministerio Público Fiscal, quien sostuvo que “...resulta contrario a la Ley de Coparticipación Federal que la Ciudad de Buenos Aires pretenda cobrar el ‘Impuesto sobre los Ingresos Brutos’ respecto de actividades onerosas, que sean ejercidas sin perseguir una finalidad de lucro” (dictamen de fs. 1127/30, punto VII).

IX. Según ha quedado expuesto, las jurisdicciones partícipes de la ley convenio han auto restringido sus potestades de imposición tributaria al asumir los



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

compromisos allí enunciados, obligándose a trasladar a su derecho interno los lineamientos que aquélla prevé. Es probablemente una obviedad, aunque parece necesario señalarlo en el contexto del caso, que la ley de coparticipación —como todo acuerdo de voluntades— se sustenta en la razonable y fundada expectativa (confianza mutua) de que cada una de las partes se halla realmente dispuesta a cumplir los compromisos asumidos (lealtad); los cuales, una vez alcanzado el acuerdo y vigentes sus cláusulas, deben ser interpretados de buena fe.

En este entendimiento, las partes del convenio se hallan impedidas de sancionar localmente regulaciones antagónicas con esos lineamientos, de manera tal que no es dable transgredir el compromiso sin antes retractar la adhesión (denuncia del pacto; *i.e.*, derogación de la ley de adhesión), ya que no se puede permanecer en el sistema —y aprovechar sus beneficios— desoyendo en todo o en parte las condiciones de pertenencia que determina la ley que lo crea.

La conducta contraria supone el incumplimiento liso y llano (ilegitimidad), en contra de los propios actos, la buena fe, la garantía de seguridad jurídica y la concreción de un objetivo central del régimen de coparticipación, consistente en generar una política uniforme tendiente a armonizar la configuración técnica de los recursos tributarios reservados a las provincias.

Es claro que la existencia de iniciativas tendientes a modificar las notas básicas del ISIB previstas en la ley 23.548, en nada varían las afirmaciones precedentes en tanto aquellas no sean acogidas por el Congreso Nacional en el marco de las previsiones del art. 75, inc. 2, CN.

X. Durante los ejercicios a los cuales se refiere esta contienda la ley de coparticipación federal se hallaba vigente en el ámbito de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, en función del compromiso asumido por el Estado Nacional mediante el art. 8, ley 23.548 (cfr. art. 67, inc. 27, CN, texto anterior a la reforma de 1994) — luego mantenido por la Ciudad de Buenos Aires mediante la sanción de la ley 4, en

ejercicio de las atribuciones derivadas de su autonomía institucional (cfr. arts. 129, CN; 7, 9, 80, inc. 2, ap. a, y 81, inc. 9, CCBA; 5 y 12, ley 24.588)—.

La ley de coparticipación determinó que la regulación local del impuesto sobre los ingresos brutos ha de ajustarse a las características básicas que ella prevé, asumiendo los estados partes la obligación de derogar los gravámenes que se hallasen en pugna con tales caracteres.

En lo que importa para resolver, el impuesto bajo examen debe recaer sobre las actividades realizadas con propósito o fin de lucro.

Así las cosas, encontrándose acreditada en autos la ausencia de fin de lucro de la accionante (cfr. *supra*, consid. I y IV), corresponde concluir que el art. 85 de la Ordenanza Fiscal de 1993 (t.o. cfr. dto. n° 6137/92, art. 85, O.F. 1993) y el art. 87, O.F. 1994 (t.o. cfr. dto. n° 505/94) resultan contrarios a la ley de coparticipación federal en la medida que traducen el incumplimiento del compromiso asumido por la Ciudad de Buenos Aires con respecto a la regulación del impuesto, y por ello vulneran el principio de supremacía (art. 31, CN) [CSJN, Fallos: 323:1705 y 329:792].

De la conclusión precedente deriva otra, a saber, que los pagos realizados por la parte actora en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, por los períodos objeto de la litis, son pagos sin causa (cfr. consid. V).

XI. La conclusión expuesta —ilegitimidad de la pretensión fiscal por incompatibilidad con los lineamientos que acerca del ISIB prevé el régimen de coparticipación— es autosuficiente para determinar la procedencia de la pretensión instaurada, y por ello hace innecesarios otros argumentos. Sin perjuicio de ello, adicionalmente cabe señalar, sólo a mayor abundamiento, que la parte actora se halla comprendida en la exención prevista en los arts. 92, inc. 7, O.F. 1993 (t.o. cfr. dto. n° 6137/92) y 94, inc. 7, O.F. 1994 (t.o. cfr. dto. n° 505/1994), por tratarse de una asociación cuyos ingresos son destinados exclusivamente al objeto previsto en su estatuto, sin distribución —directa o indirecta— entre los asociados (cfr. prueba pericial contable), y no realiza ninguna de las actividades excluidas de dicha exención, según su formulación normativa en los períodos bajo examen.

XII. Llegado este punto del desarrollo argumental corresponde abordar los planteos de la demandada referidos a la conducta presuntamente sinuosa de la parte actora, rasgo que en su criterio aparejaría la improcedencia de la pretensión.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA
N°20
Automovil club argentino contra gcbba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

En primer término, con relación a que el ACA adujo no estar alcanzado por el hecho imponible del ISIB y, paralelamente, solicitó que se lo declarase exento — con apoyo en la exención prevista para las entidades de bien público (art. 92, inc. 7, O.F. 1993)—, cabe señalar que si bien es verdad que la exención presupone la imposición, lo cierto es que la liberalidad fue solicitada para el caso en que el fisco insistiera en la gravabilidad. Como puede verse, esta conducta no resulta contradictoria sino ajustada al principio de eventualidad, en procura de la eficaz defensa de los intereses del contribuyente.

En segundo término, en cuanto a la compensación que permitió cancelar el anticipo 12/1994 —y otros anticipos posteriores no comprendidos en el objeto procesal de este juicio— (cfr. resolución n° 6182/DGR/2000), cabe destacar que según los términos del art. 49, C.F. (t.o. 2000), “*La Dirección General puede compensar de oficio o a pedido de los contribuyentes sus saldos acreedores, cualquiera sea la forma o procedimientos por los que se establezcan, con las deudas que registren por el mismo tributo, teniendo en cuenta la imputación conceptual que aquellos han efectuado respecto de dichos saldos, comenzando la cancelación por el período fiscal más antiguo.*”

Cuando la compensación se efectúe respecto de obligaciones cuyo vencimientos han operado con anterioridad al pago o ingreso que da origen al saldo favor, deben liquidarse los intereses correspondientes al lapso que media entre aquél vencimiento y dicho pago. De resultar un remanente, devenga intereses según el régimen vigente.

En caso de no poder establecerse la imputación, han de compensarse en primer término los saldos acreedores con las multas y su actualización e intereses y el excedente si lo hay, con el gravamen y su actualización, comenzando con los más antiguos”.

A su vez, la resolución n° 5788/DGR/1998 determina que “*Cuando en la determinación de oficio de un anticipo resulte un saldo a favor del contribuyente la Dirección Técnico Tributaria deberá considerarlo para la cancelación de los anticipos*”

anteriores en los que se establezca un crédito a favor de este Fisco, comenzando por el anticipo inmediatamente anterior. En cuyo caso para la imputación se han de considerar los intereses por mora hasta la concurrencia del saldo a favor” (art. 6º).

De acuerdo a lo que surge de la resolución nº 6182/DGR/2000, el contribuyente solicitó la compensación luego de presentar declaraciones juradas rectificativas incluyendo en ellas retenciones y percepciones, no computadas en las originales, que le produjeron saldo a favor. Así pues, teniendo en cuenta que el fisco convalidó la petición con sustento en las normas recién transcritas, y que oportunamente el ACA había solicitado la exclusión de los regímenes de retención y percepción (cfr. *supra*, consid. III.6), la compensación no puede tener el efecto jurídico que la parte demandada le atribuye.

Por último, la suscripción de un plan de facilidades para regularizar posiciones de los años 1997 y 1998 (fs. 1/2, expte. CI nº 92179/2004), no produce ningún efecto en esta causa dado que la pretensión en examen consiste en la repetición de importes correspondientes a años anteriores a los que fueron regularizados, más allá de que coincida el rubro ‘venta de combustibles’. Cabe señalar que esta afirmación no importa juicio alguno sobre los efectos de la suscripción del plan de facilidades de pago previsto en la ley 1078 con relación al litigio que involucra esos anticipos fiscales.

Intereses:

XIII. La resolución nº 4151/SHyF/03, del 30 de diciembre de 2003 (BOCBA nº 1854, del 9/1/2004), fijó “...en cincuenta centésimos por ciento (0,50%) mensuales la tasa de interés prevista en el artículo 62 del Código Fiscal TO 2003 (Separata B.O. N° 1677), aplicable en los casos de repetición, reintegro o compensación de los saldos a favor de importes abonados por los contribuyentes” (art. 1º).

La norma establece que “Los intereses referidos en el artículo 1º se devengarán desde la fecha de interposición del reclamo de repetición o compensación, según corresponda, hasta la fecha de su efectiva devolución, reintegro o compensación. Estos intereses se devengarán únicamente para los reclamos interpuestos a partir del 1º/1/99” (art. 2º).

Más allá de los reclamos administrativos de repetición reseñados anteriormente (cfr. *supra*, consid. III.2 y III.3), interpuestos con fecha 29/12/1998 y 23/12/1999, de conformidad con lo resuelto por el señor juez previniente al analizar la excepción de prescripción (fs. 220/1) —pronunciamiento confirmado por la Cámara de



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 10 SECRETARÍA N°20
Automovil club argentino contra gcba sobre repeticion (art. 457 ccayt)
Número: EXP 14919/2004-0
CUIJ: EXP J-01-00074875-3/2004-0
Actuación Nro: 11261995/2018

Apelaciones (fs. 242)— el planteo de repetición fue formulado en el expediente 9280/1993 —esto es, con anterioridad a la fecha indicada en el precepto recién transcrito—, de manera tal que la norma invocada por la parte demandada deviene inaplicable al caso.

Así pues, en ausencia de norma legal o convencional, tal como reconoció la misma demandada que es la situación jurídica anterior a la resolución n° 4151/SHyF/03 (fs. 487, punto X, 4° párr.), el carácter vinculante de la doctrina emergente del plenario “Eiben, Francisco c/ GCBA s/ empleo público”, expte. n° 30.370/0 (cfr. art. 252, CCAyT, y resolución CM n° 152/1999, disposición transitoria 3ª, pto. 5°) hace improcedente aplicar una tasa de interés distinta, tal como lo postula la parte actora.

Los intereses deben ser calculados desde la fecha de solicitud de devolución de cada anticipo, que tuvo por efecto constituir en mora al deudor (cfr. arts. 508 y 509, segundo párrfo, CC), a valores nominales y hasta el efectivo pago.

En mérito a las consideraciones expuestas, disposiciones legales, doctrina y jurisprudencia citadas, y de conformidad con lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal; **FALLO:**

1) Haciendo lugar a la demanda promovida por el Automóvil Club Argentino y, en consecuencia, condenando al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a restituir a la parte actora la suma de cuatro millones trescientos setenta y siete mil seiscientos cincuenta y seis pesos con veinticuatro centavos veinticinco mil setecientos cuarenta y nueve pesos con treinta y cuatro centavos (\$ 4.377.656,24) pagada en concepto de ingresos brutos por los períodos fiscales 1993 y 1994, con más sus intereses (cfr. consid. XIII), en los plazos establecidos por los arts. 399 y 400, CCAyT.

2) Con costas a la demandada vencida (art. 62, CCAyT).

3) Difiriendo la regulación de los honorarios de los profesionales intervinientes hasta tanto denuncien en autos su D.N.I., C.U.I.T y situación fiscal ante el I.V.A y sea aprobada la liquidación definitiva (cfr. arts. 24, 54, 55 y ccts., ley 5134).

Regístrese, **notifíquese por Secretaría, y al Ministerio Público Fiscal**
en su despacho. Oportunamente archívese.

Aurelio L. Ammirato
Juez

Infudicial