

Demanda Contencioso Administrativa Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos Bonos Compensadores

JURISPRUDENCIA

Demanda contencioso administrativa. Impuesto sobre los Ingresos

Brutos. Bonos compensadores

Se rechaza el recurso ordinario de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contra la sentencia que hizo lugar a la demanda contencioso administrativa y dejó sin efecto la determinación de oficio del impuesto sobre los ingresos brutos. Buenos Aires, 13 de octubre de 2017 Vistos: los autos indicados en el epígrafe; resulta: 1. Llegan estas actuaciones al Tribunal Superior de Justicia para resolver el recurso de apelación ordinario interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, GCBA) contra la sentencia de la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario confirmatoria de la de primera instancia (fs. 442/475). 2. En autos, el Banco Credicoop Cooperativo Limitado (en adelante, BCCL) interpuso demanda contencioso administrativa (fs. 1/21) con el objeto de impugnar la resolución n° 547/AGIP/2008 (fs. 23/24 vuelta) mediante la que fuera desestimado el recurso jerárquico que interpusiera contra la denegatoria parcial del recurso de reconsideración (fs. 56/61) que había interpuesto contra la resolución n° 637/DGR/2008 mediante la que se había determinado de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a la entidad por los períodos 12/2002 y 12/2003 -que fue confirmada por la autoridad fiscal en la suma de un millón cuatrocientos treinta mil cuatrocientos cincuenta y tres pesos con veintitrés centavos (\$1.430.453,23)-, habiéndose aplicado una multa equivalente al 65% del impuesto determinado (fs. 90/97). En su demanda, en lo que aquí interesa, BCCL criticó el acto determinativo y sumarial por considerar que se encontraba viciado de nulidad por dos razones: (a) falta de suficiente motivación, y (b) haberse ampliado los conceptos y rubros objeto del acto en instancia de resolver el recurso de reconsideración -que no habían sido objeto de la vista y, consecuentemente, del descargo-. En cuanto al ajuste efectuado, sostuvo que no correspondía la incorporación en la base imponible de las sumas correspondientes a los bonos compensatorios recibidos por la entidad como consecuencia de las disposiciones del artículo 26, párrafo 3°, de la ley n° 25.561 y del decreto del Poder Ejecutivo Nacional n° 905/2002; manifestó también que la pretensión del Fisco local de gravar dichos bonos suponía una intromisión e interferencia respecto de disposiciones federales de carácter exclusivo y de rango superior. Objetó asimismo la procedencia de las diferencias determinadas en punto a los conceptos recupero de seguros, egresos financieros y créditos incobrables. Con relación a la multa aplicada, sostuvo su improcedencia por no verificarse en el caso el elemento subjetivo necesario para tener por configurada la infracción por la que fue sancionada (omisión fiscal). 3. Contestada la demanda por el GCBA (fs. 181/231 vuelta), y producida la prueba y agregados los alegatos (fs. 307/309 vuelta y fs. 310/326 vuelta), el juez de primera instancia decidió a fs. 328/337 vuelta, en lo que aquí importa, admitir la demanda en los términos de los considerandos de su decisorio identificados con las letras A y B -fs. 331 vuelta a fs. 336 vuelta- y dejar sin efecto la multa aplicada. Para así decidir, sostuvo que ¿si bien tradicionalmente los subsidios no funcionan formalmente con la mecánica de un bono compensador de deuda, la ponderación de los indudables propósitos de interés público que llevaron a instaurar este instrumento de política económica hacen que el bono sea un subsidio (...) resultando, por ende, deducible de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos? (fs. 333 vuelta). Por otro lado, sostuvo que, de descartarse la tesis anterior, no podía considerarse que los bonos permitiesen tener por verificados los elementos que componen el hecho imponible del gravamen en cuestión. Consideró, asimismo, que de las actuaciones administrativas (así como de las propias manifestaciones del GCBA en la contestación de la demanda) se constataba que se incorporaron rubros al ajuste con posterioridad al ofrecimiento del descargo por el contribuyente, lo que consideró un agravio al derecho de defensa de la parte actora y, por tal motivo, declaró la nulidad del acto determinativo a su respecto -puntualizando que se trataba de los ítems deducción de incobrables, egresos financieros no deducibles y recupero de gastos- (conf. punto XI, fs. 334 vuelta). 4. Contra dicha sentencia, el GCBA y BCCL interpusieron sendos recursos de apelación (fs. 340 y fs. 341, respectivamente). 5. La Sala II de la Cámara de Apelaciones del fuero confirmó la sentencia de primera instancia (fs. 422/428). Para así decidir sostuvo que correspondía calificar a los bonos compensatorios como una subvención o subsidio, establecido como herramienta de política económica de nivel nacional para morigerar los efectos de las operadas modificaciones en la política cambiaria a través del decreto n° 905/2002, ¿... en un contexto general de colapso del sistema bancario y financiero? (fs. 424 vuelta) y ¿... en tanto fueron entregados por el Estado Nacional sin contraprestación alguna a cambio? (fs. 425). Consideró, por otro lado, que correspondía confirmar la nulidad del acto determinativo por resultar defectuoso en su motivación respecto de los rubros incorporados al ajuste con posterioridad al descargo. 6. Disconforme, el GCBA interpuso recurso de apelación ordinario (fs. 430/430 vuelta), que fue concedido por la Cámara (fs. 435/435 vuelta) y cuyos fundamentos (fs. 442/475) fueron contestados por la contraria (fs. 478/489). 7. Requerido su dictamen, el

Fiscal General consideró que debía hacerse lugar parcialmente al recurso de apelación ordinario articulado por el GCBA y, en consecuencia, revocar la sentencia de la Cámara en lo referido a la confirmación del decisorio de primera instancia que había declarado la nulidad del acto determinativo en punto a los rubros objeto de ajuste incorporados con posterioridad al descargo del contribuyente (fs. 491/499 vuelta). Fundamentos: El juez José Osvaldo Casás dijo: 1. Según lo establecido por el Tribunal a partir del fallo dictado en los autos ?Playas Subterráneas S.A. c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos?, expte. n° 860/01, sentencia del 9 de abril de 2001, el recurso ordinario de apelación requiere, para su admisibilidad: a) que la Ciudad sea parte; b) que el valor debatido ante esta instancia sea superior a \$700.000; y c) que la impugnación verse sobre una sentencia definitiva. El recurso del GCBA cumple con esas tres condiciones de admisibilidad: el recurrente impugna, en tiempo oportuno, una sentencia dictada en una causa en que la Ciudad es parte, cuyo valor cuestionado supera el mínimo antes citado, previsto por el art. 26, inc. 6, de la ley n° 7, modificada por el art. 2 de la ley n° 189, que ha resuelto en segunda instancia la cuestión de fondo debatida en el juicio. Admitido el recurso, corresponde examinar su procedencia. 2. En su recurso de apelación ordinario, el GCBA plantea que la sentencia de la Cámara violenta el principio de legalidad. En ese orden sostiene que el a quo califica equivocadamente al ?bono compensador? creado por el decreto n° 905/2002 como un subsidio otorgado por el Estado Nacional cuando, en realidad, consiste en un ingreso que responde a la circunstancia de haber desplegado la actora una actividad habitual y a título oneroso -verificando en los hechos la hipótesis de incidencia descrita por el legislador para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, ISIB) y exteriorizando la capacidad contributiva que la ley pretende alcanzar con el tributo-. En ese marco, expresa que no cabe la aplicación del art. 163, inc. 4° del Código Fiscal en que la Cámara funda la improcedencia del gravamen. Sostiene que la decisión del a quo resulta infundada en lo que respecta a la calificación de los bonos y que incurre en una contradicción al considerar que aquellos suponen la configuración del hecho imponible y, sin embargo, decidir que la actora no debe pagar el impuesto por ese concepto. Afirma, asimismo, que la Cámara desoye la doctrina fijada por este Estrado en el precedente ?GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Autogon S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos?, expte. n° 7.239/10, sentencia del 16 de diciembre de 2010. Por otro lado, la demandada se agravia de la declaración de nulidad parcial del acto determinativo confirmada por la Sala II. Manifiesta que la decisión resulta contradictoria en este punto en tanto por un lado sostiene que no existe vulneración del derecho de defensa de la actora y, por otro, declara la invalidez del acto por falta de motivación. También con relación a la declaración de nulidad, formula agravios ?a todo evento? (fs. 459 vuelta). Así, postula que: a) se violentó el principio de congruencia pues en el escrito de demanda la actora se refirió en términos genéricos a la nulidad del acto de determinación por falta de motivación sin precisiones puntuales en torno a los ítems de ajuste incorporados luego del descargo del contribuyente; b) el a quo no dio tratamiento a las defensas que articulara sobre este punto; c) la declaración de nulidad desconoce las constancias de autos y d) los actos objeto de impugnación se hallan en todos los supuestos debidamente fundados. 3. En cuanto a la gravabilidad en el ISIB del llamado ?bono compensador?, comenzaré por precisar que dicho instrumento fue creado por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el capítulo VI - ?De la compensación para las entidades financieras?, art. 28, párrafo primero, del decreto n° 905/2002, con sustento en los arts. 6° y 7° de la ley n° 25.561, de ?Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario?. Esos artículos establecieron específicamente: ?El Poder Ejecutivo nacional dispondrá medidas tendientes a disminuir el impacto producido por la modificación de la relación de cambio dispuesta en el artículo 2° de la presente ley, en las personas de existencia visible o ideal que mantuviesen con el sistema financiero deudas nominadas en dólares estadounidenses u otras divisas extranjeras. Al efecto dispondrá normas necesarias para su adecuación. // El Poder Ejecutivo nacional podrá establecer medidas compensatorias que eviten desequilibrios en las entidades financieras comprendidas y emergentes del impacto producido por las medidas autorizadas en el párrafo precedente, las que podrán incluir la emisión de títulos del Gobierno nacional en moneda extranjera garantizados (...)? (art. 6°, párrafos primero y tercero, redacción original; el segundo párrafo fue derogado por la ley n° 25.820) y ?Las deudas o saldos de las deudas originalmente convenidas con las entidades del sistema financiero en pesos vigentes al 30 de noviembre de 2001, y transformadas a dólares por el Decreto n° 1570/2001, se mantendrán en la moneda original pactada, tanto el capital como sus accesorios. Derógase el artículo 1° del decreto 1570/2001. // Los saldos deudores de titulares de tarjetas de crédito y los débitos correspondientes a consumos realizados en el país, serán consignados en pesos y pagaderos en pesos. Sólo podrán consignarse en dólares u otras divisas, los consumos realizados fuera del país. Los saldos deudores pendientes de pago a la fecha promulgación de la presente ley, serán cancelados en pesos a la relación de cambio UN PESO (\$ 1) = UN DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U\$S 1)? (art. 7°). A su vez, la entrega de los bonos tuvo sustento en lo establecido por el decreto n° 214/2002, de ?Reordenamiento del Sistema Financiero? -mediante el que se instrumentó la llamada ?pesificación asimétrica?-: ?Todos los depósitos en DÓLARES ESTADOUNIDENSES u otras monedas extranjeras existentes en el sistema financiero, serán convertidos a PESOS a razón de PESOS UNO CON CUARENTA CENTAVOS (\$ 1,40) por cada DÓLAR ESTADOUNIDENSE, o su equivalente en otra moneda extranjera. La entidad financiera cumplirá con su obligación devolviendo PESOS a la relación

indicada? (art. 2°); ?Todas las deudas en DÓLARES ESTADOUNIDENSES u otras monedas extranjeras con el sistema financiero, cualquiera fuere su monto o naturaleza, serán convertidas a PESOS a razón de UN PESO por cada DÓLAR ESTADOUNIDENSE o su equivalente en otra moneda extranjera. El deudor cumplirá con su obligación devolviendo PESOS a la relación indicada? (art. 3°); ?A los depósitos y a las deudas referidos, respectivamente, en los Artículos 2°, 3°, 8° y 11 del presente Decreto, se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA. Además se aplicará una tasa de interés mínima para los depósitos y máxima para los préstamos. El coeficiente antes referido se aplicará a partir de la fecha del dictado del presente decreto? (art. 4°); ?En el supuesto de las deudas comprendidas en el Artículo 3°: a) tratándose de obligaciones de pago en cuotas, el deudor continuará abonando en PESOS un importe igual al correspondiente a la última cuota durante el plazo de SEIS (6) meses, contados desde la fecha de vigencia del presente Decreto. Transcurrido dicho plazo la deuda será reprogramada y se le aplicará el coeficiente del artículo 4° del presente Decreto desde la fecha de su vigencia; b) en las restantes obligaciones, con excepción de las correspondientes a los saldos de las tarjetas de crédito, el deudor gozará de un plazo de espera de SEIS (6) meses para su pago, recalculándose entonces el monto de su deuda mediante la aplicación del coeficiente dispuesto en el artículo 4° desde la fecha de vigencia del presente? (art. 6°). En función de todas las normas transcritas, el artículo 28 del decreto n° 905/2002 estableció: ?El MINISTERIO DE ECONOMÍA entregará bonos del Gobierno Nacional en Pesos y dólares estadounidenses previstos en los artículos 10 y 11 del presente decreto, en los términos del artículo 29 del presente decreto, a las entidades financieras, y a las entidades mutuales de ayuda económica para personas físicas asociadas que queden comprendidas en la Ley de Entidades Financieras y bajo supervisión del BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, según el procedimiento que éste fije en la reglamentación; para resarcir de manera total, única y definitiva a tales entidades los efectos patrimoniales negativos generados por la transformación a pesos a diferentes tipos de cambio de los créditos y obligaciones denominados en moneda extranjera conforme a los artículos 6° y 7° de la Ley n° 25.561 y en los artículos 2°, 3° y 6° del Decreto n° 214/02 y sus normas modificatorias o complementarias; así como por hasta los montos necesarios para resarcir de manera total, única y definitiva a tales entidades de la posición neta negativa en moneda extranjera resultante de su transformación a Pesos conforme a lo establecido en las normas precedentemente referidas (...)?.

Es respecto de estos instrumentos que se discute en autos si la entidad financiera actora es deudora del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos objeto del ajuste. 3.1. Para decidir la cuestión debe comenzarse por definir si el ingreso al patrimonio de la entidad de los ?bonos compensadores? puede justificar la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por perfeccionar en los hechos aquella hipótesis descrita por el legislador tributario local para dar nacimiento, en principio, a la obligación de pago del gravamen. Es decir, si se perfecciona el hecho imponible descrito en la ley o si, por el contrario, se trata de un supuesto de ?no sujeción?, en la terminología que utiliza para caracterizar tales casos el profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge (Derecho Financiero, 9ª edición actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, volumen I, título III: ?Doctrina de la tributación?, capítulo I: ?De los tributos y del poder tributario?, parágrafo 3: ?Poder de eximir?, subparágrafo 174: ?Exención; inmunidad; no sujeción?, págs. 280 y ss., en particular p. 281, La Ley, Buenos Aires, 2004); concepto desarrollado, junto con los aportes de la más destacada doctrina italiana y española, en mi voto en la causa ?Máxima AFJP c/ GCBA - Dirección General de Rentas (Resolución 3113 - DGR - 2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR s/ recurso de inconstitucionalidad concedido? y su acumulado, ?GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ?Máxima AFJP SA c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fiscal)?, exptes. n° 4.099/05 y 4.021/05, respectivamente, sentencia del 30 de noviembre de 2005. Por allí ha de comenzar el abordaje pues de la tesitura que se adopte a este respecto dependerá la necesidad o la impertinencia de avanzar en el análisis de la configuración en el caso de algún supuesto de exclusión de la base imponible o de eximición en el pago del impuesto. En ese orden de ideas, señalo que el artículo 119 del Código Fiscal (texto ordenado para el año 2002, que se replica en el mismo cuerpo normativo vigente para el año siguiente) define la hipótesis de incidencia del ISIB en los siguientes términos: ?Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, de 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 todas las formas asociativas que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes 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 paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo (...)?.

De la norma transcripta se extrae que el aspecto material u objetivo del hecho imponible del gravamen consiste en el ejercicio habitual de cualquier actividad a título oneroso, resultando este elemento el que primero habrá de confrontarse con las circunstancias fácticas del caso para definir la procedencia o no del gravamen. En otros términos, habrá de dilucidarse en primer lugar si el ingreso al patrimonio de la entidad actora de los ?bonos compensadores? puede subsumirse en la categoría legal ?actividad habitual a título oneroso?. Adelanto mi opinión en el sentido de

que ello no es posible. 3.2. Como se vio, el Código Fiscal establece que, para estar gravada, la actividad del sujeto deberá resultar habitual. A este respecto, allí se dispone lo siguiente: 'La habitualidad está determinada por la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. // El ejercicio habitual de la actividad gravada debe ser entendido como el desarrollo -en el ejercicio fiscal- de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades. // El ejercicio en forma discontinua o variable de actividades gravadas, no hace perder al sujeto pasivo del gravamen su calidad de contribuyente' (art. 122). A renglón seguido, en el mismo cuerpo normativo se dispone que 'Se presume la habitualidad en el desarrollo de las siguientes actividades: 1. Intermediación ejercida percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas. 2. Fraccionamiento y venta de inmuebles (loteos), compraventa y locación de inmuebles. 3. Explotaciones agropecuarias, mineras, forestales e ictícolas. 4. Comercialización en esta jurisdicción de productos o mercaderías que entran en ella por cualquier medio de transporte. 5. Operaciones de préstamo de dinero, con o sin garantía. 6. Organización y explotación de exposiciones, ferias y espectáculos artísticos' (art. 123). Respecto de la conceptualización del carácter habitual de la actividad requerido por el texto del Código (que responde al diseño tradicional del impuesto), es útil referir las nociones aportadas por el profesor Dino Jarach cuando precisaba que el ejercicio del comercio, la industria, una profesión o un arte resultan intrínsecamente habituales y, por ello, no requieren de otro aditamento -pues si no gozan de esa estabilidad o permanencia serían, en efecto, algo distinto-; mientras que la habitualidad como requisito adicional fue incorporado en la ley para los casos que no se identifiquen con ninguna de ellas pero que resulten, de todas maneras, lucrativas (Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial CIMA, Buenos Aires, 1957, tomo I, ps. 370/372). El profesor Enrique Bulit Goñi sintetizó las apuntadas nociones al decir que 'Allí está claramente ubicada la noción de habitualidad dentro del hecho imponible; se trata de un requisito que debe estar siempre presente en el ejercicio de la actividad; en el comercio, en la industria, las profesiones, los oficios, las artes porque constituye la esencia de ellas; en las demás actividades, porque la previsión legal lo exige expresamente. Esta fue la acepción tradicional, la primigenia, y, además, la más clara' (Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2ª edición actualizada y ampliada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, ps. 64/65). Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en relación con el concepto de habitualidad -en un viejo precedente, en el marco del antiguo Impuesto a los Réditos establecido en la ley n° 11.682, pero cuya doctrina resulta atinente, mutatis mutandis, a este caso- que 'los términos 'profesión habitual o comercio', que emplea la ley, deben entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener beneficio. Excluye de ordinario las operaciones aisladas, pero no es incompatible con la práctica de otra ocupación o negocio. Descartadas las simples inversiones de capitales, son indicios de tal actividad, la continuidad de las operaciones, su importancia con relación al giro del contribuyente, el fin de lucro...' (in re 'Brave, Rafael E. C. c/ Dirección General de Impuesto a los Réditos', Fallos: 209:129, sentencia del 15 de octubre de 1947). En ese orden de ideas, estimo que la pretensión de atraer los 'bonos compensadores' al ámbito de la imposición del ISIB importa desatender, justamente, la nota de habitualidad que debe verificarse para justificar tal tesitura. Esta conclusión se extrae en cuanto se confronta el desarrollado concepto de habitualidad con los términos en que fue prevista la entrega de dichos instrumentos a las entidades financieras. En efecto, como se vio párrafos arriba, el decreto n° 905/2002 estableció directamente que su objetivo era la compensación de los efectos patrimoniales negativos padecidos por tales entes como consecuencia de la denominada 'pesificación asimétrica', como un resarcimiento total, único y definitivo. Así las cosas, su entrega no habrá de repetirse, toda vez que la reparación se define como única; y no depende ni se vincula directamente con la actividad desarrollada por la entidad financiera por la que se practicó el ajuste (servicios de la banca minorista, conforme planillas de fs. 416 y 416 vta. del expediente administrativo n° 63.674/2008), sino que deriva de las consecuencias dañinas que padeció la actora por la aplicación de la política cambiaria decidida por el Estado Nacional. Es decir: la entrega de los bonos compensadores no tiende a repetirse -lo que constituye una nota típica de la habitualidad según se describió líneas arriba- y en tanto la finalidad de su otorgamiento fue resarcir los efectos patrimoniales negativos de un 'hecho del Príncipe', no puede sostenerse que derive o resulte complementaria de la actividad, sí habitual, por la que la entidad financiera debe tributar el gravamen. Coincido, en estas circunstancias, con las reflexiones del ya citado Enrique Bulit Goñi cuando decía, con relación a los 'bonos de refinanciamiento' dispuestos por la ley n° 22.510 -en el año 1981, también para ser tomados por entidades financieras- comentando la exclusión de aquellos del objeto del impuesto en consideración que se había establecido en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires: '... la suscripción de un bono no configura el ejercicio habitual de una actividad como para caer dentro del ámbito de nuestro impuesto; de todas formas, es útil la aclaración a fin de que las entidades no computen los importes de sus rentas entre sus ingresos gravados' (op. cit., p. 102). 3.3. Corresponde subrayar, a la vez, que la ya apuntada finalidad resarcitoria de la entrega de los 'bonos compensadores' impone descartar no sólo el carácter habitual de la actividad en la que pretende justificarse el ajuste, sino también su onerosidad. En efecto, resarcir -tal el término que utiliza el decreto n°

905/2002- consiste en ?indemnizar, reparar, compensar un perjuicio o agravio?, es decir, ?igualar en opuesto sentido el efecto de una cosa con el de otra? (según diccionario de la Real Academia Española). En otras palabras, resarcir implica volver las cosas a su estado anterior ?neutralizando? los daños padecidos por el destinatario de la reparación. Esta noción, evidentemente, no puede identificarse con la consecuencia de un vínculo sinalagmático en el que se hubieran comprometido prestaciones recíprocas -en lo que al caso importa, independientemente de su resultado y del ánimo de lucro que pudiera haberlo motivado (respecto de la evolución del concepto de onerosidad, ver mi voto en la causa ?Administración General de Puertos c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido? y su acumulado ?GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ?Administración General de Puertos c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.)?, exptes. n° 5.374/07 y 5.372/07, respectivamente, sentencia del 20 de febrero de 2008)-. Se advierte así que lo que pretende gravarse tampoco reviste la nota de onerosidad exigida por el Código Fiscal, debiendo descartarse la sujeción al impuesto también por este motivo. De acuerdo a las consideraciones vertidas, entiendo que la pretensión fiscal respecto de los ?bonos compensadores? resulta improcedente toda vez que su recepción no importa la verificación del hecho imponible, colocándolos fuera del ámbito de imposición del gravamen. 4. Por los motivos expresados, estimo insustancial avanzar sobre cualquier consideración respecto de la calificación de estos bonos como ?subsídios del Estado Nacional? -lo que tendría como consecuencia que dicho rubro no integrase la base imponible conforme el art. 163, inc. 4° del Código Fiscal (texto ordenado para el año 2002, replicado en el vigente para el año 2003)-; o de su caracterización como el resultado de ?operaciones sobre títulos? -lo que llevaría a analizar la procedencia del supuesto de exención previsto en el art. 127, inc. 2° del mismo cuerpo normativo-; o incluso, a examinar si resulta de aplicación en la especie de la ?doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno?, pues la decidida ?no sujeción? de los bonos al gravamen desplaza por sí misma la posibilidad de cualquier afectación a las políticas federales contenidas en la ley n° 25.561 y sus normas complementarias. 5. La segunda cuestión a decidir es si debe revocarse la sentencia del a quo en lo atinente a la declaración de nulidad parcial de las resoluciones n° 547-AGIP-2008 y 3.348-DGR-2008. En este sentido, considero que el recurso de apelación ordinario del GCBA debe ser rechazado, porque no refuta cabalmente todos y cada uno de los argumentos desarrollados por la Sala II para llegar a su decisión. Es que, como sostuviera la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos: 332:60 y mutatis mutandis, resulta insuficiente a tal fin sostener, simplemente, una posición opuesta a la adoptada por la resolución que se pretende modificar. Por lo expuesto, se rechaza el recurso de apelación ordinario del GCBA, con costas (artículos 2° de la ley n°402 y 62 del CCAyT). Así lo voto. La juez Inés M. Weinberg dijo: 1. De conformidad con lo resuelto por el Sr. juez de trámite, no obstante resultar formalmente admisible, el recurso de apelación ordinario interpuesto por el GCBA deberá ser rechazado. 2. La discusión de autos gira en torno al tratamiento frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos que debe darse al denominado ?bono compensador? dictado por el Decreto n° 905/02. En este marco, y en mérito a la brevedad, habré de remitirme al pormenorizado detalle que realiza en su voto el Dr. José Osvaldo Casás de las normas involucradas (conf. pto. 3). 3. En vista de ello, es posible advertir que las sumas percibidas en el marco del Decreto 905/02 perseguían resarcir los efectos patrimoniales negativos originados por la pesificación asimétrica adoptada por el PEN a raíz de la situación de emergencia pública existente. Según el Diccionario de la Real Academia Española el término resarcir (del lat. resarc?re) significa, en su única acepción, ?indemnizar, reparar, compensar un daño, perjuicio o agravio?. Se descarta con ello que nos encontremos frente a una retribución o contraprestación devengada por el ejercicio de una actividad gravada -tal como lo exige la normativa fiscal al definir la base de imposición-, sino que, en su contrario, el bono perseguía una finalidad asistencial, de reparación ante el perjuicio económico sufrido por las entidades financieras en un contexto de emergencia pública y tendiente, en última instancia, a preservar el adecuado funcionamiento del sistema financiero en su conjunto, pretendiendo resguardar de este modo el interés general. Así, el bono surge como una suerte de liberalidad del Estado Nacional ante la gravedad de la situación económica que atravesaba nuestro país, de carácter no devolutivo y ausente de la exigencia de contraprestación alguna por parte de la entidad financiera receptora del mismo. De esta forma, a partir de un análisis integral del marco normativo y conceptos involucrados, considero que nos encontramos frente a un supuesto de no sujeción del impuesto, toda vez que no se halla perfeccionado respecto del bono el hecho imponible descripto en la ley. Precisamente, el aspecto material del hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos consiste en el ejercicio habitual de cualquier actividad a título oneroso, lo cual contrasta con el carácter de resarcimiento total, único y definitivo que el Decreto 905/02 establece del citado "Bono Compensatorio". 4. Ahora bien, en lo relativo al precedente de este Tribunal in re ?GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Autogon S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos? (Expte. n° 7239, sentencia del 15/12/2010) entiendo que su aplicación a estos actuados resulta improcedente toda vez que los presupuestos fácticos planteados por la recurrente al agravarse se aprecian sustancialmente diferentes a los reseñados. En aquella oportunidad, el Tribunal tuvo en consideración para resolver a la figura del beneficiario directo de la medida en cuestión que, sin perjuicio del nomen iuris asignado en aquella oportunidad, estaba dirigido a los propietarios de vehículos usados y no las

empresas impactadas por el impuesto. En esta oportunidad nos encontramos, en cambio, ante una situación fáctica y jurídica no semejable, al no encontrarse discutido que las entidades financieras de autos eran las destinatarias directas de las medidas resarcitorias implementadas por el Estado Nacional -Decreto PEN 905/02- a fin de resguardar la existencia del propio sistema financiero producto de la acaecida emergencia pública. 5. En lo restante, comparto los argumentos expuestos en el punto 5 del voto del Dr. José Osvaldo Casás -referidos a la declaración de nulidad parcial de las resoluciones n° 547-AGIP-2008 y 3.348-DGR-2008-, a los que adhiero y por los que el planteo de la recurrente en este sentido deberá ser rechazado. 6. Por los motivos expuestos, voto por rechazar el recurso ordinario del GCBA. Costas a la vencida (art. 62 del CCAyT). Así lo voto.-

La jueza Ana María Conde dijo: 1. Adhiero a las razones y fundamentos expuestos en los votos de mis colegas, Dres. Casás y Weinberg, en tanto propusieron rechazar el recurso ordinario de apelación deducido por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y confirmar la sentencia apelada, con costas. Tal como señalaron mis colegas, la pretensión fiscal respecto de los denominados 'bonos compensadores' resulta improcedente pues su percepción no importa la verificación del hecho imponible, y, respecto a la segunda cuestión a decidir en torno a los agravios formulados por la recurrente en contra de la declaración de nulidad parcial de las resoluciones n° 547-AGIP-2008 y 3.348-DGR-2008, la recurrente no refutó cabalmente todos y cada uno de los argumentos desarrollados por la Sala II para arribar a su decisión, circunstancia esta última a la que me referiré a continuación. 2. El a quo entendió a fs. 428 que 'cabe la declaración de nulidad parcial de la resolución N° 547-AGIP-2008 y su antecesora N° 3348-DGR-2008 respecto de los conceptos novedosos introducidos (deducción de incobrables, egresos financieros no deducibles y recupero de gastos)', confirmando idéntica decisión adoptada por el juez de grado aunque por diferentes razones. El juez de grado arribó a dicha decisión tras entender que luego de concluido el procedimiento de determinación de oficio con la resolución 637-DGR-2008, en ocasión de resolverse el recurso de reconsideración a través de la resolución 3.348-DGR-2008, se incorporaron en la base imponible nuevos conceptos no considerados en las etapas previas del procedimiento determinativo y sumarial correspondiente. Sostuvo que dicha decisión sólo tuvo la posibilidad de ser insuficientemente revisada a través del recurso jerárquico, circunstancia que 'revela una clara violación al derecho de defensa del accionante, pues se vio privado de ofrecer los argumentos y pruebas de las que hubiera podido valerse en la correspondiente etapa del procedimiento administrativo, (...) el descargo?' (fs. 336vta). El a quo, por su parte, argumentó que en la medida en que en la instancia judicial los 'planteos defensivos son los mismos' que los que quisieron hacerse valer en sede administrativa -'la prueba se reduce a la 'documental' y 'pericial contable'- 'aun cuando la Administración no ha cumplido fielmente con las prescripciones del Código Fiscal (art. 111), lo cierto es que no existe a esta altura un perjuicio concreto y tangible que habilite la declaración de nulidad por afectación al derecho de defensa', pues si lo hubo habría sido finalmente subsanado en la etapa judicial (fs. 426). Ello no obstante sostuvo que al resolverse el recurso de reconsideración, respecto a los rubros novedosos allí incluidos, 'nada se puntualizó concretamente acerca del por qué de su incorporación y consecuente reliquidación fundada en derecho cuando la determinación primigenia, además, se hizo sobre base cierta. Si bien no se desconoce la remisión a notas, carpetas e informes -en el mejor de los casos- podría acreditarse la causa pero no la motivación del acto administrativo?' (...) y resultando el recurso jerárquico la única alternativa para el planteo o discusión del contribuyente (...) el tratamiento resultó frágil e inconsistente'. Señaló a su vez que en este último se 'remitió a un informe a fin de evitar colocar de resalto las razones y motivos de la incorporación extemporánea de nuevos conceptos que debían integrar la base para el cálculo del ISIB?', y que 'ha sido el mismo GCBA que con su proceder no se ajustó al procedimiento incurriendo en la afectación de un requisito esencial del acto administrativo como resulta la motivación?' (fs. 427vta/fs. 428). 3. En cuanto al punto, la demandada se agravia de que el a quo incurrió en autocontradicción, y a todo evento formuló otros agravios. Manifestó que por un lado la Cámara había señalado que 'no existe a esta altura un perjuicio concreto y tangible que habilite la declaración de nulidad por afectación al derecho de defensa' -lo que se entendería como que 'el derecho de defensa no se encontraba afectado'- y acto seguido indicó que correspondía proceder 'al estudio del planteo de nulidad fundado en la falta de motivación'. Sobre el particular la recurrente afirma que ambas expresiones son contradictorias pues 'la afectación al derecho de defensa no es causal de nulidad, es su consecuencia', y comprobado que 'no había afectación alguna, ello selló la suerte de la pretendida nulidad' y 'nada más podía analizar al respecto?' (fs. 456/457). 4. La contradicción denunciada conduce en primer término a verificar, tal como señaló la Cámara en su primera afirmación, si estuvo o no comprometido el derecho de defensa de la accionante, y en segundo término, si no lo estuvo, si ello resulta contradictorio con la afirmación acerca de que debía decretarse la nulidad fundada en la falta de motivación, más aun si para arribar a tal conclusión el a quo también dijo que la demandada 'restringió el derecho de defensa', y que 'con su proceder no se ajustó al procedimiento incurriendo en la afectación de un requisito esencial del acto administrativo como resulta la motivación?', y que las defensas y argumentos esgrimidos por la actora en sede administrativa 'nunca fueron concretamente tratados?' (fs. 427vta./428). En rigor, tanto en primera como en segunda instancia lo que tuvieron en cuenta los jueces para disponer la nulidad parcial decretada es que el proceder de la Administración no se ajustó al procedimiento administrativo. De ello el

juez de grado derivó que había resultado comprometido el derecho de defensa de la accionada, y la Cámara concluyó que encontraba viciado el elemento motivación de los actos administrativos impugnados en la medida en que no se explicaron ¿los motivos de la incorporación extemporánea de nuevos conceptos que debían integrar la base para el cálculo del ISIB? (fs. 427vta.). El procedimiento determinativo y sumarial se inició el 24 de octubre de 2007 con la orden impartida a través de la resolución del Director General de Rentas n° 3514-DGR-2007 (fs. 124/126), y concluyó el 31 de marzo de 2008 con la resolución de la misma autoridad n° 637-DGR-2008 (fs. 90/96). La decisión determinativa y sancionatoria que fue fruto de dicho procedimiento fue materia de debate en el marco de los procedimientos recursivos de reconsideración y jerárquico, que concluyeron respectivamente con las resoluciones n° 3348-DGR-2008 (fs. 56/61), datada el 11 de septiembre de 2008, y 547-AGIP-2008 (fs. 23/24) de 18 de diciembre del mismo año. La primera cuestión a dilucidar es si resulta contrario a derecho que fruto de los procedimientos recursivos se hubiese modificado la determinación de oficio y la sanción dispuesta en la resolución 637-DGR-2008 con la incorporación, en perjuicio del contribuyente, de conceptos que no habían sido materia de controversia en el marco del procedimiento determinativo, circunstancia que no se encuentra controvertida. Según se desprende del Código Fiscal (T.O. 2008), vigente al momento de dictarse el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración, cuyo texto en cuanto aquí interesa replica al que se encontraba vigente al desarrollarse el procedimiento determinativo y sumarial, se establece que ¿los procedimientos relativos a la determinación de oficio del impuesto sobre los ingresos brutos y a la instrucción de sumarios (...) se inician por resolución de la Dirección General? que ¿debe integrarse con las liquidaciones de las que surgen las diferencias cuyo pago se reclama y 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?, y que ¿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 hicieren a su derecho?, circunstancia para la cual destaca que ¿el traslado de la resolución ha de estar acompañado de las liquidaciones cuyo pago se reclama? (Art. 123, inc. 1, 3, 4 y 8). Se agrega a su vez que con la resolución conclusiva ¿han de concluir los trámites abiertos, de conformidad con todo lo actuado, practicando la determinación impositiva, o manteniendo las declaraciones juradas originalmente presentadas por el contribuyente, sancionando o sobreseyendo las imputaciones formuladas? para lo cual ¿todos los elementos que integran la actuación deben ser considerados como pruebas? y ¿la prueba arrimada a las actuaciones, aún extemporáneamente, debe ser considerada por la resolución correspondiente, salvo que se hubiera producido su dictado? (art. 123, inc. 14, 15 y 18). Rige en la especie el principio de congruencia, tanto más si se aprecia la naturaleza sancionatoria del procedimiento. Es así que el acto determinativo y sancionatorio únicamente puede decidir sobre conceptos que hubiesen sido previa y claramente identificados en la resolución de apertura, y que previo traslado al interesado hubiesen podido ser sometidos a las reglas procedimentales que hacen al derecho de defensa, tales como tomar vista, esgrimir defensas, ofrecer y producir prueba, y que toda la que se produzca sea considerada, salvo que su incorporación se produzca con posterioridad al acto conclusivo. De modo tal que el acto conclusivo (resolución n° 637-DGR-2008) no pudo válidamente expedirse respecto a rubros que no hubiesen sido objeto de debate dentro del procedimiento determinativo y sancionatorio que le precedió. Por otra parte el acto conclusivo, según lo dispone el propio código fiscal, selló la suerte del reclamo fiscal formulado en el expediente. En consecuencia, si el acto determinativo no pudo expedirse sobre tales rubros, tampoco ellos podrían ser válidamente considerados dentro de los procedimientos recursivos ulteriores. Los recursos administrativos de reconsideración y jerárquico (Arts. 128 y 129 del Código Fiscal, T.O. 2008) son herramientas dispuestas en favor de ¿los contribuyentes o responsables?, llamadas a remediar vicios o yerros contenidos en los actos recurridos, circunstancia que no habilita a soslayar el principio de congruencia ya referido. La finalidad de los recursos administrativos es remediar vicios o yerros, no incorporar otros nuevos. Si la Administración tenía motivos, como lo pretende, para modificar en perjuicio del contribuyente la determinación de oficio realizada a través de la resolución N° 637-DGR-2008, podía hacerlo en la medida en que cumpliera con los extremos previstos en el Código Fiscal y la Ley de Procedimientos Administrativos, y siempre y cuando lo hiciera en el marco del procedimiento de rigor para ello. Requisito, éste último, que no se verifica con el procedimiento recursivo que dio lugar a la resolución N° 3348-DGR-2008 y su confirmatoria N° 547-AGIP-2008. 5. No resulta aplicable al sub examine el precedente mencionado por el a quo a fs. 426 (¿Volkswagen Argentina SA c/ GCBA -Dirección General de Rentas (resolución 387-DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR?, expediente 6517/2009, sentencia de 10 de agosto de 2009) pues en aquel se debatían circunstancias diferentes a las de autos. Allí se entendió que no existía una lesión actual en el derecho de defensa, por la denegatoria en sede administrativa de una medida probatoria que pudo luego ser producida en sede judicial. En tanto, en los presentes actuados se aprecia que la Administración ha incumplido con el procedimiento indicado por el legislador como necesario para el dictado del acto administrativo pretendido. 6. Del análisis precedente se deriva que en la medida en que estos actos administrativos (resoluciones N° 3348-DGR-2008 y 547-AGIP-2008) incorporaron los denominados ¿conceptos novedosos? aquellos se encuentran viciados por irregularidades en el procedimiento. Naturalmente, un vicio en el

procedimiento supone a su vez una lesión al debido proceso y al derecho de defensa del contribuyente. Ello no obstante, cierto es que un vicio en el elemento procedimiento (Art. 7, inc. d de la LPA) repercute en otros de los elementos del acto administrativo. Así, por ejemplo, su elemento objeto (Art. 7, inc. c de la LPA) también se encontraba viciado pues decidió sobre materias sobre las que no estaba habilitado a hacerlo y, en este caso concreto, cierto es que le asistía razón al a quo cuando al no haberse explicado los motivos de la incorporación extemporánea de nuevos conceptos que debían integrar la base para el cálculo del ISIB (...) con su proceder no se ajustó al procedimiento incurriendo en la afectación de un requisito esencial del acto administrativo como resulta la motivación? (fs. 427vta/428). Es decir, la Administración debió haber explicado las razones por las que entendía inaplicable el procedimiento previsto en la ley, y -como no lo hizo- provocó el vicio en el elemento motivación (Art. 7, inc. e de la LPA). 7. Por lo expuesto, voto por rechazar el recurso de apelación ordinario del GCBA, con costas (artículos 2 de la ley n° 402 y 62 del CCyT). El juez Luis Francisco Lozano dijo: 1. Por las razones expuestas en el punto 1 del voto del juez de trámite, el Dr. José Osvaldo Casás, el recurso ordinario de apelación resulta admisible. 2. La Sala II resolvió que los bonos a que se refiere el art. 28 del decreto nacional n° 905/02, que recibió el banco actor, "...en tanto fueron entregados por el Estado Nacional sin contraprestación alguna a cambio, pueden ser asimilados a un subsidio otorgado por aquél...? y, por ende, "...no deberían integrar la base imponible del ISIB de conformidad con lo dispuesto en el artículo 163, inciso 4° del Código Fiscal -t.o.2002-...? (fs. 425). El GCBA planteó que la Sala II calificó equivocadamente a los referidos bonos como subsidio. Sostuvo que ellos representan "un ingreso generado por el ejercicio de la actividad financiera realizada por la actora con anterioridad a su otorgamiento y, como tal, integrante de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos? (fs. 446 vuelta). Un debate análogo a éste ha sido resuelto por este Tribunal in re "ING Bank N.V. Sociedad Extranjera c/GCBA y otros s/impugnación actos administrativos?, expte. N° 12617/15, sentencia del 3 de marzo de 2017, al que me remito. En resumidas cuentas, en esa oportunidad el Tribunal resolvió que los bonos a que se refiere el art. 28 del decreto nacional N° 905/02, no constituían, en cabeza del banco, ingresos captados por el hecho imponible del ISIB, por no responder a una contraprestación por el ejercicio de una actividad habitual sino un resarcimiento total, único y definitivo por una pérdida sobre la que el Estado Nacional asumió responsabilidad. En otras palabras, la cuestión puesta a consideración del Tribunal viene, ante la ausencia de agravios que lleven a revisarla, resuelta por la doctrina allí sentada. Por lo tanto, corresponde confirmar la sentencia de la Sala II en este punto. 3. La Sala II también decretó la nulidad de la determinación impugnada respecto de los otros tres conceptos observados por el Fisco, a saber: deducción de incobrables, egresos financieros no deducibles y recupero de gastos. Descartó, primeramente, el razonamiento del juez de primera instancia con arreglo al cual esas observaciones resultaban nulas por haber sido formuladas por vez primera en el acto que rechazó el recurso de reconsideración del contribuyente (la Resolución 3348-DGR-2008). No obstante ello, la Sala II entendió que igualmente resultaba nula la determinación por carecer de motivación. Expresamente dijo que el tratamiento de los mencionados rubros había sido "...frágil e inconsistente. Pues, pese a concretos argumentos que formuló el banco recibió un liviano análisis por parte del Administrador gubernamental de la AGIP? (cfr. fs. 427 vuelta). El GCBA planteó, entre otras cuestiones, que la Sala II incurrió en arbitrariedad, por haber ignorado las constancias de la causa, en tanto entendió que la Resolución 3348-DGR-2008 estaba debidamente motivada. Por su parte, el banco, al contestar el traslado del memorial (cf. fs. 478/489) indicó que no compartía la postura adoptada por la Sala II porque, al incorporar nuevos rubros en instancia posterior a la vista administrativa, se afectó su derecho de defensa y el principio de preclusión procesal "...toda vez que abre al debate, conceptos que no fueron originariamente contenidos, y sobre los cuales, obviamente, mi mandante no ha tenido oportunidad de oponer los argumentos defensivos pertinentes en la instancia y en el momento oportuno.? (fs.486) En primer lugar, corresponde señalar que el art. 155 del Código Fiscal de la Ciudad (T.O. 2008, aplicable cuando el fisco emitió la resolución N°3348-DGR-2008 que incorporó los nuevos ajustes) establecía lo siguiente: "Efectos de la determinación de oficio. La determinación de oficio sobre base cierta o presuntiva, una vez firme, sólo puede ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos: 1. Cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la misma, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos no considerados expresamente en la determinación anterior. 2. Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior. Si la determinación de oficio resulta inferior a la realidad queda subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el gravamen correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones previstas por este Código.?" (el resaltado me pertenece) Conforme a la norma transcripta, no tachada de inconstitucional, el fisco se encontraba habilitado para incluir los nuevos ajustes en la resolución N°3348-DGR-2008, en las condiciones en las cuales lo hizo porque la resolución determinativa N° 637/08 no se encontraba firme. Respecto a la nulidad parcial de la resolución N°3348-DGR-2008 por falta de motivación, adelanto mi postura en cuanto a que la sentencia de la Sala II debe ser revocada. Tal como lo señala el GCBA a fs. 470, la resolución N°3348-DGR-2008 remite expresamente al Informe de

Devolución obrante a fs. 312 de la Carpeta Interna N° 75.898/DGR/07 del expte. administrativo n° 63674/08 en donde obran las razones por las cuales el fisco entendió que correspondía efectuar los ajustes en cuestión, así como también se encuentra descrito el procedimiento llevado a cabo para la liquidación de esos rubros. Esas constancias integran la motivación del acto impugnado y, por lo tanto, la resolución N°3348-DGR-2008 no puede considerarse inmotivada, por el mero hecho de no reiterar esa argumentación en el texto del acto impugnado. En particular, respecto del rubro ?Intereses pasivos originados por préstamos del exterior?, surge de la resolución N°3348-DGR-2008 que el fisco ajustó los montos descriptos por el banco en la nota obrante a fs. 135 a 136 de la Carpeta Interna N° 75.898/DGR/07 del expte. 63674/08, conforme al procedimiento detallado en el Informe de Devolución, por entender que vulneraba el principio de territorialidad permitir la deducción de intereses pasivos de préstamos del exterior, en tanto se trata de un egreso financiero por obligaciones contraídas en el extranjero. Respecto del rubro ?créditos incobrables?, surge de los términos de la resolución n° 3348-DGR-2008 que el fisco ajustó el monto de los créditos incobrables deducidos por el banco de la base de liquidación del período 2002, por entender que había deducido intereses y actualizaciones correspondientes a dichos créditos en exceso de lo previsto en la reglamentación del art. 173 inciso 2 del Código Fiscal (T.O. 2003) (cf. el Decreto Reglamentario N° 2033/GCBA/2003). Finalmente, en cuanto al concepto ?recupero de gastos?, surge de los términos del Informe de Devolución que el banco había considerado como deducibles los saldos de las subcuentas Seguros de Vida -Segurcoop (...), Seguros de Vida-Segurcoop -Lin. Dto. Inmob. (...), SC Seguros de Vida (...) y SC Seguros de Vida M20 (...) mientras que el fisco no lo consideró así, por entender que se trataba de conceptos que integran la cuenta Seguros (...) dentro del rubro Gastos de Administración (560000), cuya deducción no estaba prevista en la normativa fiscal aplicable. En suma, los ajustes practicados por el fisco estuvieron motivados. 4. Establecido ello, corresponde analizar los planteos de las partes en torno a esos rubros.

4.1. Egresos financieros no deducibles Tanto en su declaración jurada correspondiente al 2002 como en la de 2003, el banco dedujo de la base de liquidación las sumas de \$12.382.236,57 y \$6.353.874 (respectivamente), incluidas en las cuentas n° ... (Intereses por otras Obligaciones) y n° ... (Intereses por otras obligaciones sector financiero). Según el banco, dichas sumas correspondían a intereses por obligaciones negociables colocadas en el exterior, intereses por saldos en cuentas de corresponsalía en el exterior e intereses de préstamos tomados en el exterior con bancos de fomento. El fisco entendió que el banco no debía haber deducido dichas sumas porque permitir la deducción de intereses pasivos por préstamos del exterior vulneraba el principio de territorialidad, en tanto se trata de un egreso financiero por obligaciones contraídas en el extranjero. El banco, por su parte, postuló que el capital prestado que generó su obligación de pagar los intereses en cuestión, fue aplicado en su totalidad a la actividad del banco en el país y, por lo tanto, correspondía la deducción a los efectos de la determinación de la base de liquidación del gravamen, cuestión que no viene discutida por el fisco. El ordenamiento jurídico vigente durante los períodos discutidos preveía la deducibilidad de los intereses pasivos. La base de cálculo del ISIB de las entidades financieras estaba ?...constituíd[a] por la diferencia que resulta[ra] entre el total de la suma del haber de las cuentas de resultado y los intereses y actualizaciones pasivos...? (cf. el art. 150 del CF to 2002 y 158 del CF to 2003). La residencia del acreedor no constituía, tal como sostiene la parte recurrente, un requisito para acceder a la deducción allí prevista. La postura del fisco, a su mejor luz, consiste en sostener que viola el principio de territorialidad (sustento territorial) a que están sujetas las competencias tributarias locales interpretar que la norma en cuestión permite la deducción de intereses pasivos generados por operaciones concertadas en extraña jurisdicción (en el caso, en el exterior). Ahora bien, no se observa que el mencionado principio esté en juego en la situación que nos ocupa. Las jurisdicciones locales, con arreglo al principio de territorialidad, carecen de la competencia para gravar hechos imposables que tengan lugar fuera de su jurisdicción (cf., entre otros, la sentencia de la CSJN in re ?Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa?, expte. n° S.C. H.340, L.XXXIX). Ello no significa que ese principio impida a la jurisdicción valorar la totalidad de las operaciones o bienes del contribuyente para establecer las reglas sobre cuya base se debe liquidar la obligación de que se trate. Dicho de un modo más llano, aquí lo que se discute no son las competencias de la Ciudad para gravar determinada operación, competencias que están limitadas al ámbito territorial de la jurisdicción, sino la deducibilidad de un concepto de la base de cálculo del tributo. Bien podría ocurrir, cierto, que los préstamos que generaron los intereses que la parte actora pretende deducir no hubieran sido aplicados a la actividad gravada; situación en la que no correspondería su deducción. Pero no por falta de sustento territorial, sino por no estar sujeta la actividad a la que fueron aplicados los fondos al impuesto cuya base de liquidación se discute. No viniendo en el sub lite cuestionada la declaración del contribuyente con arreglo a la cual los fondos fueron utilizados en operaciones concertadas en las Ciudad, es a esa declaración a la que cabe estarse. Por lo tanto, corresponde decretar la nulidad de la determinación de oficio en cuanto consideró no deducibles de la base de liquidación a las sumas de \$12.382.236,57 y \$6.353.874 correspondientes a las cuentas ... (Intereses por otras obligaciones por intermediación financiera) y ... (Intereses por otras obligaciones sector financiero) de los años 2002 y 2003, respectivamente.

4.2. Deducción de créditos incobrables. De los créditos deducidos por el banco de la base de liquidación del período 2002 por un total de \$ 1.820.018,04, el fisco consideró que

sólo era deducible la suma de \$537.796,57 en virtud de lo previsto en la reglamentación del art. 173 inciso 2 del Código Fiscal (T.O. 2003) establecida en el Decreto Reglamentario N° 2033/GCBA/2003, cuya validez no viene discutida. Esa norma disponía: "Los intereses y actualizaciones activos comprendidos en los créditos incobrables se deducen en la medida de su participación en el total de la suma del haber de las cuentas de resultados, consideradas para la determinación de la base imponible en un período no prescripto?". Así, el fisco calculó el porcentaje deducible de los créditos incobrables registrados en la contabilidad del banco conforme al cálculo que se encuentra expresado de la siguiente manera a fs. 276 de la Carpeta Interna N° 87109 del expte. administrativo: % Incobr. Deducibles = Total de Intereses Activos = 0,4592 (Total Int. Activos + Ingresos Exentos) Ds. Incobr. Cap. Fed. Deducibles: \$2.527.748,64 * 0,4592 = 0,4633 Dr. Incobr. Cap. Fed. Deducibles: \$537.796,57 Como ya he señalado antes, el banco no cuestionó la validez de la reglamentación del art. 173 inciso 2 del Código Fiscal (T.O. 2003) establecida en el Decreto Reglamentario N° 2033/GCBA/2003, y tampoco se ha hecho cargo de impugnar concretamente el cálculo efectuado por el banco (arriba descripto). El banco se limitó a señalar que: "...la Imputación de la deducción, respecto de créditos cuya incobrabilidad ha sido reconocida por el fisco, no tiene sustento en la normativa fiscal en vigencia dentro del ámbito de la CABA y, por lo tanto, corresponde dejar sin efecto la impugnación efectuada por el Fisco, y convalidar la totalidad de la deducción tomada por el Banco..." (cfr. fs. 973 de la Carpeta Interna N° 87109 del expte. administrativo y fs. 18 vuelta del expte. principal); extremos, los denunciados, que no se verifican, conforme quedó dicho, en el caso. Por lo tanto, corresponde rechazar los agravios del banco y rechazar la demanda en este punto.

4.3. Recupero de gastos Tanto en su declaración jurada correspondiente al 2002 como en la de 2003, el banco restó a los saldos de las cuentas ... (ingresos por servicios en pesos -otros-) y ... (ingresos por servicios por operaciones en oro y moneda extranjera -otros-), los montos que estaban incluidos en las siguientes subcuentas de la cuenta "Seguros" (...): Seguros de Vida -Segurcoop (...), Seguros de Vida-Segurcoop -Lin. Dto. Inmob. (...), SC Seguros de Vida (...) y SC Seguros de Vida M20 (...). El banco explicó que lo hizo de esta manera, por los siguientes motivos: Según su relato, las cuentas ... (ingresos por servicios en pesos -otros-) y ... (ingresos por servicios por operaciones en oro y moneda extranjera -otros-) incluyeron los montos que el banco cobraba de sus clientes tomadores de créditos en concepto de pago por adhesión a la póliza de seguro de vida que, a su vez, tenía contratada el banco con una compañía aseguradora (y que tenía por objeto asegurarle al banco la percepción del crédito otorgado ante el eventual fallecimiento del tomador del crédito). Por otro lado, el banco explicó que el contrato entre la compañía aseguradora y el banco preveía una bonificación en el precio de la póliza en función del bajo índice de siniestralidad verificado periódicamente. El banco postuló que, al verse obligado a contabilizar los ingresos y los egresos en cuentas separadas, la detracción efectuada le permitió contabilizar a los efectos de la base de liquidación del ISIB únicamente el saldo de la operación arriba relatada, (es decir, el spread entre lo cobrado de sus clientes por "seguros" y lo pagado a la compañía aseguradora por el banco por este mismo concepto) en el entendimiento que ese spread era el único importe que obtuvo el banco como ganancia de la operatoria y, por lo tanto, único importe sobre el cual debía pagar el impuesto. El fisco, en cambio, entendió que no correspondía aceptar las deducciones hechas por el banco y, por lo tanto, hizo un ajuste por la suma de \$3.789.494,96 correspondiente al período 2002 y un ajuste de \$3.783.570,64 correspondiente al período 2003. Ello así porque consideró que la deducción no estaba prevista en la normativa aplicable. Ahora bien, como ya he dicho en el punto 4.1 más arriba, de la normativa vigente en los períodos en cuestión, la base de liquidación del ISIB de las entidades financieras estaba "...constituíd[a] por la diferencia que resulta[ra] entre el total de la suma del haber de las cuentas de resultado y los intereses y actualizaciones pasivos..." (cf. el art. 150 del CF to 2002 y 158 del CF to 2003). Por lo tanto, los egresos financieros que no se contabilizan a los efectos de la formación de la base de liquidación son únicamente los "intereses y actualizaciones pasivas" y no los gastos que pretende deducir el banco. Por otra parte, los gastos que pretende deducir el banco no se encuentran previstos como una deducción general (cf. art. 165 del CF TO 2002 y 173 del CF TO 2003). Además, bajo la interpretación que propone el banco, con arreglo a la cual debía computarse a los efectos del cálculo de la base de liquidación "...únicamente el importe de la bonificación que representa el genuino ingreso gravado por el impuesto..." (fs. 417 vuelta), el ISIB captaría la misma capacidad contributiva que el impuesto a las ganancias; interpretación que resulta contraria no sólo al texto del Código Fiscal sino también a la ley de coparticipación federal n° 23.548 en cuanto prohíbe a las provincias aplicar por sí, o por medio de sus organismos administrativos y municipales, gravámenes locales análogos a los que correspondan a la Nación. Por lo tanto, corresponde rechazar los agravios del banco y rechazar la demanda en este punto.

5. En mérito a lo anteriormente expuesto, voto por: a) hacer lugar parcialmente al recurso de apelación ordinario interpuesto por el GCBA, b) revocar la sentencia de la Sala II en cuanto decretó la nulidad parcial de la resolución determinativa por falta de motivación, c) hacer lugar a la demanda respecto del rubro "egresos financieros no deducibles" y rechazar la demanda respecto de los rubros "deducción de créditos incobrables" y "recupero de gastos"; d) ordenar que, en la etapa de ejecución de sentencia, se adecúe la multa por evasión fiscal en proporción a la deuda tributaria confirmada en autos; y e) imponer las costas en todo el proceso en un 30% a la actora y en un 70% a la demandada, atento la existencia de vencimientos recíprocos y la

proporción de cada uno de ellos (art. 65 CCAYT). La jueza Alicia E.C. Ruiz dijo: 1. Tal como lo señala el señor juez de trámite, el recurso ordinario del GCBA cumple con las condiciones de admisibilidad formal. Por lo tanto, debe examinarse su procedencia. 2. Los planteos de la Ciudad vinculados con la calificación que corresponde asignar al ?bono compensador? a los efectos de su gravabilidad con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, ?ISIB?) deben ser rechazados. Ello, por las razones dadas en mi voto en ?ING Bank N.V. Sociedad Extranjera c/ GCBA y otros s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido?, expediente n° 12617/15, sentencia del 03 de marzo de 2017, a las que remito en honor a la brevedad. 3. Por otra parte, el Gobierno objeta la declaración de nulidad parcial de la resolución n° 547-AGIP-2008 y su antecesora n° 3348-DGR-2008 respecto de los rubros ?deducción de incobrables?, ?egresos financieros no deducibles? y ?recupero de gastos? decidida por la Cámara. La Sala II afirmó que -a diferencia de cuanto se entendiera en la sentencia de primera instancia- la introducción de ciertos conceptos en el ajuste fiscal recién al momento de resolverse el recurso de reconsideración del contribuyente no había afectado en el caso el derecho de defensa de Banco Credicoop Cooperativo Limitado (desde aquí, también ?Banco Credicoop? o el ?Banco?). Ello, porque la entidad financiera había podido oponer todas las defensas y ofrecer todas las pruebas que estimara hacían a su derecho en el marco del recurso jerárquico y del trámite judicial subsiguiente. Sin embargo, los camaristas consideraron que igualmente correspondía declarar la nulidad parcial de los actos administrativos impugnados por falta de motivación suficiente en cuanto a la gravabilidad de los referidos ?conceptos novedosos? (?deducción de incobrables?, ?egresos financieros no deducibles? y ?recupero de gastos?). En el memorial correspondiente al recurso ordinario de apelación del GCBA, éste señala que la Cámara incurrió en una contradicción al señalar que no se había afectado el derecho de defensa del contribuyente para luego declarar la nulidad parcial de los actos impugnados por falta de motivación en cuanto a los llamados ?conceptos novedosos?. Y afirma que ?... tanto del expediente administrativo como de la contestación de demanda surge de forma acabada que el accionante conocía expresamente los motivos de la determinación y opuso las defensas pertinentes, como también lo hizo a lo largo de toda la etapa fiscalizadora y verificadora? (fs. 467). Seguidamente, el Gobierno cita ciertos párrafos de la resolución n° 3348/DGR/2008, en los que se desarrollan los concretos fundamentos del ajuste fiscal en cuanto a los llamados ?conceptos novedosos?, y reproduce las defensas que el Banco Credicoop opuso en el recurso jerárquico en relación con cada uno de esos rubros. Llegados a este punto, debe dilucidarse si la resolución n° 3348/DGR/2008 se trata o no de un acto viciado en el elemento ?motivación? en cuanto a los denominados ?conceptos novedosos?. A tal fin, corresponde analizar la resolución n° 3348/DGR/2008 y las actuaciones administrativas a las que aquélla hace referencia en su texto. De este modo, en cuanto aquí importa, en la resolución n° 3348/DGR/2008 se expresa lo siguiente: ?No corresponde la deducción de la base imponible del ISIB de los intereses pasivos por préstamos del exterior, por tratarse de un egreso financiero por obligaciones contraídas en el extranjero, que vulnera el principio de territorialidad?. ?En referencia al rubro ?intereses pasivos originados por préstamos al exterior? (cuentas ... y ...) se ajustaron los montos descriptos por el contribuyente conforme nota obrante a fs.135 a 136 de la Carpeta Interna N° 75.898/DGR/07, a los efectos de la no deducibilidad en la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos de dicho concepto, detallándose a fojas 313 vta. el procedimiento llevado a cabo?. ?Que a fojas 227 a 253 se adjunta documentación respaldatoria de la situación de incobrabilidad de una muestra de deudores seleccionada por el inspector actuante, que son deducidos por el contribuyente de la base imponible del período 12/2002 por el total de \$ 1.820.018,04.-, procediendo el actuante a aplicar lo establecido en el Decreto Reglamentario N° 2033/GCABA/2003-B.O.1811, respecto de las previsiones del artículo 173, inciso 2 del Código Fiscal -T.O.2003-, resultando una deducción proporcional a \$ 537.796,57.-?. Por lo demás, la resolución n° 3348/DGR/2008 se refiere expresamente a la carpeta interna n° 75.898/DGR/07 del expediente administrativo n° 63674/08. Allí (fs. 312/314) obra el informe de devolución elaborado por el Departamento de Inspecciones Integrales de la Dirección de Inspecciones y Verificaciones de la DGR, donde se desarrollan los motivos del ajuste en cuanto a cada uno de los llamados rubros ?novedosos?. Así, en el informe de devolución en cuestión, se afirma, tal como se indica en la resolución n° 3348/DGR/2008, que los intereses pasivos por préstamos del exterior no son deducibles del ISIB porque ello importaría la afectación del principio de territorialidad. Y a renglón seguido se detalla todo el procedimiento llevado a cabo por el inspector actuante así como la documentación aportada por la entidad financiera. En cuanto al tópico ?recupero de gastos?, en el informe de devolución se precisa que tales conceptos ?no se consideraron en la liquidación rectificativa por tratarse de conceptos que integran la cuenta Seguros (...) dentro del rubro Gastos de Administración (560000), según surge del Balance de Sumas y Saldos al 31/12/2002?. Por fin, en lo referido a la ?deducción de incobrables?, en el informe de devolución se indica que se aplicó el decreto reglamentario del artículo 73 inciso 2 del Código Fiscal texto ordenado para el año 2003, resultando una deducción proporcional de \$ 537.796,57. Esa norma establecía que ?[l]os intereses y actualizaciones activos comprendidos en los créditos incobrables se deducen en la medida de su participación en el total de la suma del haber de las cuentas de resultados, consideradas para la determinación de la base imponible en un período no prescripto?. Como puede verse, no puede afirmarse que la resolución n° 3348/DGR/2008 careciera de motivación de forma tal que se le

impidiera al contribuyente conocer cuáles fueron los ajustes efectuados y las razones en que se fundara cada uno de ellos. Por lo tanto, corresponde dejar sin efecto la sentencia recurrida en cuanto declarara la nulidad parcial de la resolución n° 3348/DGR/2008 y de la resolución n° 547-AGIP-2008 (mediante la cual se desestimara el recurso jerárquico interpuesto por el Banco Credicoop contra la resolución n° 3348/DGR/2008).

4. Descartada la invalidez de la resolución 547-AGIP-2008 y de la resolución 3348-DGR-2008 que le precedió, subsisten sin haber sido objeto de control judicial los agravios que el Banco formuló en contra de las diferencias determinadas por los conceptos "recupero de seguros", "egresos financieros" y "créditos incobrables". Dado que la apelación ordinaria permite al Tribunal examinar las cuestiones planteadas y no decididas por las instancias anteriores, procede examinar esos planteos (cf. art. 248, CCAyT).

4.1. El Banco cuestionó la incorporación del "recupero de seguros" a la base imponible. Recordó la operatoria registral que le es impuesta por el Banco Central y adujo que debe quedar "en la base imponible únicamente el importe de la bonificación que representa el genuino ingreso gravado por el impuesto" (fs. 18). En la contestación de demanda, el GCBA explicó que el ISIB no está asimilado al impuesto a las ganancias, en el que "sí se grava el resultado de una operación económica (...). En el caso del ISIB es distinto. Se gravan los ingresos independientemente de que se hayan obtenido o no ganancias. Por ello debe descartarse un resultado neto, como pretende la actora" (fs. 223). En tanto el Banco no desconoce que efectivamente no computó la totalidad de los ingresos de la cuenta ... en la base imponible, y teniendo en cuenta que se trata de un gasto de administración no deducible, corresponde rechazar el planteo en este punto. Al respecto, se ha señalado que "en gastos de administración se incluyen: remuneraciones y cargas sociales, honorarios y servicios administrativos contratados, depreciación de bienes de uso, electricidad y comunicaciones, gastos de mantenimiento-conservación-reparaciones, seguros, alquileres, propaganda y publicidad y otros gastos" (Roque B. Fernández, "Los costos de intermediación financiera en el sistema bancario privado de Argentina", Revista Libertas: 5, Octubre 1986, Instituto Universitario ESEADE, www.esade.edu.ar).

4.2. En cuanto a la objeción del Banco referida a la deducción de los intereses pasivos correspondientes a obligaciones financieras contraídas en el extranjero, no se discute que son préstamos tomados fuera del país por el Banco. La entidad financiera alega que "la norma que define la base imponible admite expresamente la deducción de intereses y actualizaciones pasivas, sin efectuar discriminación alguna respecto a su origen" (fs. 18). Sin embargo, una hermenéutica razonable de la normativa permite compartir la posición del GCBA en cuanto a que "... el hecho generador del impuesto se refiere a las acciones o actos materiales que traducen el ejercicio de la actividad gravada desarrollada en el ámbito jurisdiccional de la Ciudad de Buenos Aires" (fs. 225). Así, no habiéndose dado prueba de la aplicación de los fondos en la jurisdicción que permita vincular la aplicación del préstamo a la actividad financiera que el Banco despliega en esta Ciudad, corresponde desestimar la demanda también en este aspecto.

4.3. Finalmente, en lo relativo a los "créditos incobrables" (fs. 18 vuelta), la impugnación judicial carece de un desarrollo argumental que pueda sostener la pretensión revocatoria. Tras describir que el GCBA impugnó una parte de los quebrantos "sobre la base de una remisión al artículo 173 inc. 2 del Código Fiscal", el Banco se limita a afirmar "...que la amputación de la deducción, respecto de créditos cuya incobrabilidad ha sido reconocida por el Fisco, no tiene sustento en la normativa fiscal en vigencia dentro del ámbito de la CABA". La ausencia de un desarrollo argumental dirigido a demostrar el error en la posición sustentada por el Fisco define, pues, el rechazo del planteo.

5. Tomando en cuenta que el recurso del GCBA prospera por rubros que ascienden a \$ 530.000 (ver fs. 10 y vuelta), suma que representa el 22,50% del total reclamado al contribuyente (aproximadamente \$ 2.360.000), las costas de todo el proceso deben distribuirse en proporción al éxito obtenido por cada parte.

6. Por las razones expuestas, corresponde: a) hacer lugar parcialmente al recurso de apelación ordinario articulado por el GCBA y, en su mérito, revocar la sentencia de la Sala II en cuanto confirmó la declaración de nulidad de la determinación de deuda en relación a los rubros incorporados en la resolución n° 3348/DGR/2008 dispuesta en primera instancia; b) rechazar la demanda de Banco Credicoop Cooperativo Limitado en relación con los rubros examinados en el punto 4 precedente; c) ordenar que, en la etapa de ejecución de sentencia, se adecúe la multa por evasión fiscal en proporción a lo aquí resuelto; d) imponer las costas de todo el proceso en un 77,50 % al Gobierno de la Ciudad y en un 22,50 % a la parte actora. Así lo voto.-

Por ello, emitido el dictamen del Fiscal General, por mayoría, el Tribunal Superior de Justicia resuelve:

1. Rechazar el recurso ordinario de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con costas.
2. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva a la Cámara remitente.

023880E