



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

Expte. N° 12419/15 “Banco CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido”.


TRIBUNAL SUPERIOR

I.- Objeto

Llegan las presentes actuaciones a esta Fiscalía General a fin de dictaminar sobre el recurso de apelación ordinario concedido Al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante GCBA), de conformidad con lo dispuesto a fs. 490.

II.- Antecedentes

Entre los antecedentes de interés, cabe señalar que las presentes actuaciones se iniciaron con la demanda promovida por el Dr. Enrique Daniel Carrica, en representación del Banco Cooperativo Limitado (en lo que sigue el banco o la parte actora), contra el GCBA, con el fin de que se revoque la Resolución N° 547/AGIP/2008, de fecha 18/12/2008, mediante la que se rechazó el recurso jerárquico interpuesto contra la Resolución N° 3348/DGR/2008, a través de la cual se admitió parcialmente el recurso de reconsideración interpuesto por la actora reduciendo una parte de la deuda originalmente determinada (cfr. fs. 1/21 vta.). Sobre esa base, requirió que se deje sin efecto la suma reclamada en virtud de la determinación impugnada y se ordene, en su caso, la devolución de las sumas que el Banco hubiera de ingresar en el futuro.


Martín Ocampo
Fiscal General
Ministerio Público Fiscal de la C.A.B.A.

En este sentido, relató que por Resolución N° 3517/DGR/2007, la

Dirección General de Rentas de la Ciudad (DGR) inició el procedimiento de determinación de oficio por haber detectado presuntas diferencias en las liquidaciones del impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB) correspondientes a los períodos fiscales 2002 y 2003.

En virtud de ello, por Resolución N° 637/DGR/2008, la DGR determinó de oficio una diferencia a favor del fisco de \$6.100.658,20 por el año 2002 y de \$282.261.50 por el año 2003 y aplicó una multa en el sumario instruido de \$4.148.898, equivalente al 65% del impuesto reclamado por la presunta omisión del gravamen.

Contra dicha resolución, el Banco interpuso recurso de reconsideración.

Por Resolución N° 3348/DGR/2008, se hizo lugar parcialmente al recurso de reconsideración y, en virtud de ello, se redujo la deuda determinada a la suma de \$1.430.453,23 por los ejercicios 2002 y 2003. Asimismo, se aplicó una multa por omisión equivalente al 65% del monto antes mencionado, es decir, \$929.794,60.

Resaltó la parte actora que a la deuda de \$1.430.453,23 cabe adicionar los intereses resarcitorios que asciende aproximadamente a \$2.200.000. Por lo que la suma total de la deuda reclamada, incluyendo intereses y multa, se ubica a la fecha en que se interpuso la demanda, en un monto superior a los \$4.500.000.

Todo ello motivó la interposición de un recurso jerárquico que fue desestimado por el GCBA mediante Resolución N° 547/AGIP/08, cuya impugnación constituye el objeto de la presente acción.

En este sentido, y en lo que aquí interesa, al interponer la demanda, la parte actora formuló las siguientes críticas:

- a) La Resolución recurrida carece de motivación, pues se limitó a hacer una referencia a algunas actuaciones internas de la Administración, sin explicar los hechos que se derivaron de las mismas, y sin precisar el alcance y la interpretación realizada de las normas involucradas.
- b) Violación del debido proceso legal por haberse incorporado nuevos



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

cargos de manera extemporánea. En efecto, en la Resolución N° 3348/DGR/2008 se incorporaron a la base imponible del impuesto otros conceptos y rubros no contemplados anteriormente, ni en las planillas anexas a la vista (Resolución N° 3517/07), ni en la Resolución determinativa N° 637/08, violando, a su criterio, el principio de preclusión procesal y abriendo un debate sobre conceptos que no fueron originariamente contenidos y sobre los cuales no pudo ejercer debidamente su derecho de defensa.

- c) Improcedencia de los ajustes practicados. Ello por haber incorporado a la base imponible del tributo al importe del “bono compensador”, percibido por el banco a fin de morigerar los efectos de la pesificación asimétrica sufrida en el año 2002.

Con fecha 13 de septiembre de 2013, el Sr. juez de grado resolvió hacer lugar a la demanda y dejar sin efecto la multa aplicada (fs. 328/337 vta.).

Para así resolver, y en lo que aquí interesa, el magistrado desarrolló, en primer lugar, una síntesis del marco normativo que dio origen al Bono objeto de debate.

En este sentido, señaló que en el contexto de la crisis económica de los años 2001 y 2002, se sancionó la Ley N° 25.561 de “Emergencia Económica y Reforma del Régimen Cambiario”. Esta norma generó una importante reestructuración de las obligaciones y los contratos, afectando todas las relaciones económicas existentes, comprendiendo las obligaciones vinculadas al sistema financiero, así como también las originadas en los contratos de la Administración y en los contratos entre particulares.

En su art. 6, la Ley N° 25.561 dispuso que “El Poder Ejecutivo Nacional podrá establecer medidas compensatorias que eviten desequilibrios en las entidades financieras comprendidas... las que podrán incluir la emisión de títulos del Gobierno Nacional en moneda extranjera garantizados...”.

Por su parte, mediante el Decreto N° 214/02 se pesificaron las deudas

nominadas en dólares y se dispuso la emisión de un bono con cargo a los fondos de la diferencia de cambio establecida en el art. 3 del citado Decreto (art. 6°).

Según el juez de la instancia de grado, la finalidad de la Ley N° 25.561 fue la de restaurar el normal funcionamiento del sistema bancario y financiero. En esta línea, el Decreto N° 905/02 fijó la compensación para las entidades financieras y dispuso que el Ministerio de Economía entregaría bonos del Gobierno Nacional en pesos y en dólares estadounidenses para resarcir "...de manera total y única a tales entidades la posición negativa en moneda extranjera resultante de su transformación a Pesos" (cfr. arts. 28 y 29).

Luego de ello, destacó que:

...el análisis de la naturaleza del bono compensador no debe quedar despojado del contexto histórico económico que signó su creación. En tal sentido, la mencionada medida constituyó un instrumento de política económica adoptado por el Estado Nacional para mitigar los efectos de la pesificación asimétrica frente a la necesidad de realizar un salvataje de las entidades financieras. Ante este escenario, el argumento de la demandada en cuanto a que el bono fue de adhesión voluntaria y que aquél "compensó" los pasivos de la actora y por ende, su situación frente a la pesificación asimétrica quedó neutralizada, soslaya el contexto económico en que se adoptó esta medida además de desvirtuar un instrumento de política pública adoptado por el Estado Federal en preservación del bienestar general de la Nación. En principio, el Estado local no puede afectar políticas federales, y en caso que lo haga, debe explicitar los motivos que le dan derecho a asumir tal postura (fs. 333).

Y agregó:

Si bien tradicionalmente los subsidios no funcionan formalmente con la mecánica de un bono compensador de deuda, al ponderación de los indudables propósitos de interés público que llevaron a instaurar este instrumento de política económica hacen que el bono sea un subsidio, figura contemplada en el art. 163 del Código Fiscal (TO 2002) y resultando, por ende, deducible de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos (fs. 333 vta.).

Finalmente, sentenció que, por la naturaleza del ingreso, aún si no se



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

considerase el bono como un subsidio, no se encontrarían reunidos los presupuestos que permitirían la configuración del hecho imponible en el ISIB.

Por otra parte, el *a quo* expuso que de las actuaciones administrativas y de la contestación de demanda del GCBA se desprende que existieron ajustes incorporados luego de realizado el descargo del contribuyente. En consecuencia, en tanto se vulneró el derecho de defensa del Banco, correspondía declarar la nulidad de la Resolución N° 3348/DGR/2008.

Por último, con relación a la multa, el magistrado entendió que al limitar los motivos de su aplicación al no ingreso oportuno del tributo y siendo que no sólo no correspondía el ingreso respecto de un rubro (bono) sino que, además, respecto de los otros rubros determinados, la actora se vio privada de ejercer su derecho de defensa en el procedimiento administrativo, no se encontraban verificados los extremos culposos de la actividad del contribuyente. Por tal motivo, la sanción aplicada carecía de causa suficiente.

Frente a dicha resolución, el GCBA y la parte actora interpusieron sendos recursos de apelación (ver fs. 340 y vta.; 356/385 vta. y 341 y vta.; 350/354 vta., respectivamente).

La Sala II de la Excma. Cámara de Apelaciones del fuero Contencioso Administrativo y Tributario resolvió, con fecha 19 de marzo del corriente año, confirmar la solución propuesta en la sentencia de grado (fs. 422/428).

En esta línea, el Tribunal expuso, en primer término, que:

...partiendo de la naturaleza de los bonos señalados y del contexto político económico existente al momento en el que el Estado Nacional decidió entregarlos a las entidades financieras, considero que cabría subsumirlos en el concepto de subsidio o subvención. En efecto, no puede soslayarse que el bono creado en virtud del decreto N° 905/02 constituyó un instrumento de política económica adoptado por el Estado Nacional para mitigar los efectos de la pesificación asimétrica, frente a la necesidad de realizar un salvataje de las entidades financieras, en un contexto general de colapso del sistema bancario y financiero (fs. 424 vta.).

Por otra parte, a diferencia de lo delineado por el juez de grado, la Sala

estimó que en el caso no se produjo una vulneración del derecho de defensa del Banco, puesto que las defensas que se vio privado de ejercer en sede administrativa pudo desplegarlas en sede judicial. Por tal motivo, declarar la nulidad de la Resolución bajo este fundamento, implicaría hacerlo por la nulidad misma.

No obstante, la Cámara consideró que sí correspondía hacer lugar a la crítica efectuada por el Banco en relación con la falta de motivación del acto administrativo atacada. En efecto, en la Resolución N° 3348/DGR/08 se incorporaron los nuevos conceptos a integrar la base para el cálculo del ISIB (deducción de incobrables, egresos financieros no deducibles y recupero de gastos), pero éstos no recibieron el mismo tratamiento en extenso que sí se le aplicó a los bonos. Esto es, "...nada de 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" (fs. 427 vta.).

Ante dicha decisión, el GCBA dedujo recurso de apelación ordinaria en los términos de los arts. 38 de la Ley N° 402 y 26 inc. 6 de la Ley N° 7 (ver fs. 430/431), remedio procesal que fue concedido por la Sala interviniente el día 29 de mayo próximo pasado (fs. 435 y vta.).

Arribadas las actuaciones al Tribunal Superior de Justicia (TSJ), el GCBA presentó el memorial (fs. 442/475 vta.). En dicha oportunidad formuló los siguientes agravios:

- A) El bono no puede ser considerado un subsidio: además de que la Cámara no fundamentó su posición, ni desde el punto de vista de la realidad económica imperante en aquellos años, ni desde la naturaleza y finalidad de las normas que le dieron origen, el bono puede ser considerado un subsidio, pues se trata de un ingreso generado por el ejercicio de la actividad financiera realizada por la



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

actora con anterioridad a su otorgamiento y, como tal, integrante de la base imponible del ISIB. La pesificación asimétrica implicó sólo un cargo de instrumentación. La calificación como subsidio importa desatender la norma que describe el hecho imponible seleccionado por el legislador, lo que a su vez y en paralela, significó una clara violación al principio de legalidad.

- B) Contradicción de los fundamentos de la Sala: el Tribunal reconoce que se trata de una compensación por lo que el Banco dejó de percibir en virtud de su “actividad habitual y onerosa”, circunstancia que lo aleja de la definición conceptual de subsidio.
- C) No se aplicó el precedente “Autogon”¹ del TSJ que, conforme el recurrente, resulta determinante para la resolución de la cuestión aquí debatida.
- D) La declaración de nulidad de la Resolución N° 3348/08 resulta arbitraria: por cuanto si el Tribunal entendió que no se encontraba afectado el derecho de defensa, la ausencia de un agravio le impediría declarar la nulidad de un acto. De esta forma, se declaró la nulidad por la nulidad misma.
- E) Afectación del principio de congruencia: la Sala mejoró los argumentos de la parte actora, en tanto la nulidad que ésta planteó al interponer la demanda no estuvo referida a la Resolución mencionada por los nuevos conceptos. De esta forma, el *a quo* se expidió sobre una cuestión no propuesta por la parte actora.
- F) Violación del debido proceso: en tanto la Sala omitió analizar los planteos efectuados por el GCBA.
- G) La nulidad se decretó sin sustento en las constancias de autos.
- H) Las resoluciones cuestionadas fueron debidamente motivadas.

Contestado el correspondiente traslado por parte del Banco (fs. 478/489

vta.) se dispuso correr vista a esta Fiscalía General (cfr. fs. 490, punto 2).

III.- Admisibilidad

La Ley N° 402 dispone en su artículo 38 que “El recurso ordinario de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia se interpone ante la Cámara de Apelaciones respectiva dentro del plazo y en la forma dispuesta en el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires. En dicha presentación, el/la apelante debe acreditar el cumplimiento de los recaudos previstos en el artículo 26° inciso 6) de la Ley 7, modificado por el artículo 2° de la Ley 189”.

A su vez, ese artículo de la norma (art. 26 inc. 6 de la Ley N° 7), que no fue modificado por la reciente Ley N° 4889, establece que el Tribunal Superior de Justicia conoce “en instancia ordinaria de apelación, en las causas en que la Ciudad sea parte, cuando el valor disputado en último término, sin sus accesorios, sea superior a la suma de pesos setecientos mil (\$ 700.000)”.

Según jurisprudencia constante de V.E., el recurso de que se trata sólo procede contra la sentencia definitiva que ponga fin al pleito (conf. doctrina emergente de los precedentes “Playas Subterráneas c/GCBA se/ impugnación de actos administrativos”, expte. n° 860/01, sentencia del 09/04/01; “GCBA c/ Administración General de Puertos s/ queja por denegación de recurso de apelación ordinario”, expte. n° 1151/01, sentencia del 04/10/01, entre otros)².

En conclusión, son entonces condiciones de admisibilidad del recurso ordinario, que la Ciudad sea parte, que el valor disputado –sin sus accesorios– sea superior a \$ 700.000, y que el recurso se dirija contra una sentencia definitiva.

Entiendo que, en el caso, el recurso fue interpuesto en legal tiempo y forma, contra una sentencia definitiva y en un proceso en el que se demanda al

impugnación de actos administrativos”, sentencia del 15 de diciembre de 2010.

² En la misma línea se expidió esta Fiscalía General en el Dictamen FG N° 81/13 emitido en la causa “GCBA s/ queja por recurso de apelación ordinario denegado en GCBA c/ Puerto Madero SA s/ ejecución fiscal”, de fecha 5/5/2013



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

GCBA por un monto que supera el mínimo legal (ver fs. 430). En virtud de ello, corresponde declararlo formalmente admisible.

IV.- El tratamiento de los agravios

Arribado a esta instancia, considero pertinente señalar que la discusión ha quedado delimitada a dos cuestiones: a) la primera de ellas, vinculada con la determinación de si las sumas ingresadas en el patrimonio del Banco en virtud del “bono compensador” previsto por el Decreto N° 905/02 deben componer la base imponible del ISIB y, por tanto, la parte actora debe tributar por ello; y b) la declaración de nulidad de la Resolución N° 3348/DGR/08, más precisamente, en lo que refiere a la incorporación de los “conceptos novedosos”.

A continuación se analizan ambas cuestiones.

a) A los efectos de determinar si corresponde que el “bono compensador” integre la base imponible del ISIB, corresponde analizar con detenimiento la normativa que le da origen y contrastarla con las prescripciones de la normativa fiscal aplicable al momento en que se produjeron los hechos.

En este sentido, vale señalar que el citado bono tuvo su origen en la Ley N° 25.561. Esta herramienta legal se dictó en enero de 2002 en el marco de una profunda crisis económica, política y social que atravesó nuestro país. Precisamente, esta ley confirió facultades especiales al Poder Ejecutivo Nacional (PEN), con el objetivo de proceder al reordenamiento del sistema financiero, bancario y del mercado de cambios, reactivar el funcionamiento de la economía y crear condiciones para el crecimiento económico (art. 1).

Es en este contexto que se dispuso una modificación de la relación cambiara entre la moneda nacional y las divisas extranjeras, principalmente el dólar estadounidense. Bajo el título “De las obligaciones vinculadas al sistema financiero”, el art. 6° estableció que:

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 reestructurará las deudas con el sector financiero, estableciendo la relación de cambio UN PESO (\$ 1) = UN DÓLAR (U\$S 1), sólo en deudas con el sistema financiero cuyo importe en origen no fuese superior a DOLARES CIEN MIL (U\$S 100.000) con relación a: a) Créditos hipotecarios destinados a la adquisición de vivienda; b) A la construcción, refacción y/o ampliación de vivienda; c) Créditos personales; d) Créditos prendarios para la adquisición de automotores; y e) A los de créditos de personas físicas o jurídicas que cumplan con los requisitos de micro, pequeña y mediana empresa (MIPyME). O hasta a esa suma cuando fuere mayor en los casos del inciso a) si el crédito fue aplicado a la adquisición de la vivienda única y familiar y en el caso del inciso e).

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... (el resaltado me pertenece).

En atención a las disposiciones de esta ley, el PEN dictó (entre otros) el Decreto N° 214/02, mediante el cual estableció (en lo que aquí interesa) que todos los **depósitos** en dólares estadounidenses u otras monedas extranjeras existentes en el sistema financiero fueran convertidos a pesos a razón de pesos uno con cuarenta centavos (\$1.40) por cada dólar estadounidense (art. 2°) y que todas las **deudas** fueran convertidas a pesos en razón de un peso (\$1) por cada dólar estadounidense (art. 3°). Además, dispuso la emisión de un bono con cargo a los fondos del Tesoro Nacional para solventar el desequilibrio en el sistema financiero (art. 7°).



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

Asimismo, y con el objetivo de reconstituir los saldos transaccionales a un nivel compatible con la liquidez existente en el mercado y un programa monetario sostenible, a través del Decreto N° 905/02 se estableció que:

El MINISTERIO DE ECONOMIA 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 REPUBLICA 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 la posición neta negativa en moneda extranjera resultante de su transformación a Pesos** conforme a lo establecido en las normas precedentemente referidas (el resaltado no obra en el original).

En el art. 29 del mismo cuerpo legal, se facultó al Banco Central para determinar el procedimiento para compensar a cada entidad financiera individual.

De todo ello se colige que, en atención a la magnitud de la crisis y con el objeto de reconstituir un sistema financiero confiable, el PEN adoptó una serie de medidas entre las que se ubicó la creación del bono en análisis. Éste tuvo por fin particular **resarcir** a las entidades financieras por los efectos negativos que les provocó hacer frente a la pesificación de las deudas a razón de un peso (\$1) un dólar estadounidense (u\$s 1), mientras que debieron hacer frente a los depósitos de sus clientes a razón de un peso con cuarenta centavos (\$1.40) por cada dólar estadounidense.

Del propio texto de la normativa surge que la finalidad de la medida consistió en neutralizar el **efecto patrimonial negativo** que, en el escenario descrito, no es otro que aquel producido a nivel del capital de las entidades, en tanto se puede apreciar con claridad que, de no haber mediado esta compensación, el costo de la diferencia (\$0.40) debía ser soportado por las entidades financieras con sus propios fondos, o lo que es lo mismo, con su capital.

Según el sentido literal del término, “resarcir” implica “Indemnizar, reparar, compensar un daño, perjuicio o agravio”³. Esto contribuye a considerar que, en definitiva, se trató de una decisión política del PEN de compensar a las entidades en virtud de la anterior decisión de modificar la relación cambiaria de la moneda.

Lo expuesto, tal como describe el GCBA, no permite asemejar la figura del bono a la de “subvención” o “subsidio” (ver fs. 447/450). No obstante, las sumas recibidas en virtud de éste no pueden quedar incluidas dentro de la base imponible del ISIB.

Resulta evidente del análisis de la normativa reseñada, que la entidad financiera se encontraba compelida a tributar por los ingresos obtenidos a razón de un peso (\$1) un dólar estadounidense (u\$s1). Mientras que por el perjuicio patrimonial que le ocasionaba la dispar relación cambiaria establecida para los depósitos (relación de \$0.40), el PEN decidió resarcirla mediante una herramienta como el bono en cuestión.

Así las cosas, corresponde señalar que el inc. 2 del art. 163 del Código Fiscal de 2002 disponía que “Los importes que constituyen reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos, adelantos y toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada” no integran la base imponible del ISIB.

³ Real Academia Española. www.rae.es



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

En esas condiciones, asiste razón a la parte actora al indicar que “El ‘bono compensador’, es en su esencia, el reconocimiento por parte del Estado de la pérdida generada a las entidades financieras por sus activos expresados en moneda extranjera, que no fueron revaluados de la misma forma que lo fueron sus pasivos. Surge así, en forma manifiesta, que dicho Bono importa, desde el plano patrimonial, un reintegro que hace el Estado del capital amputado por el mismo...” (fs. 16).

Por tal motivo, las sumas percibidas por el Banco en virtud del citado Bono no constituyen un ingreso en los términos de la normativa fiscal vigente durante los períodos controvertidos por el que corresponda abonar el ISIB.

Por las razones expuestas, entiendo que no resulta aplicable al caso de autos la doctrina elaborada por V.E. en el precedente “Autogon” referido por el GCBA, pues en aquel se analizó un bono que tuvo por objeto subsidiar la demanda de nuevos automotores.

b) Distinta suerte debe correr la crítica elaborada por el recurrente en relación con la declaración de nulidad de la Resolución 3348/08, pues considero que los argumentos de la Sala no se corresponden con las constancias obrantes en autos.

Recuérdese que, sobre la cuestión, la Sala interviniente señaló que existió un tratamiento totalmente dispar entre el brindado al “bono compensador” y el aplicado a los “conceptos novedosos” (fs. 427). Seguidamente, identificó estos conceptos como: a) deducción de incobrables, b) egresos financieros no deducibles (525.009 y 525.10) y c) recupero de gastos. Finalmente, concluyó que nada se puntualizó concretamente acerca del por qué de su incorporación y consecuente reliquidación. En esta línea, los magistrados señalaron que “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” (fs. 427 vta.).

En este punto, considero relevante recordar la distinción entre los conceptos de causa y motivación identificados por la Sala como elementos constitutivos del acto administrativo, para luego introducirme en el análisis del caso bajo estudio.

Las discusiones doctrinarias con relación al concepto de “causa” del acto administrativo se encuentran lejos de ser saldadas. No obstante, de acuerdo con un importante sector de la doctrina⁴ y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)⁵, la “causa” refiere a las circunstancias y antecedentes de hecho y derecho que justifican el dictado del acto administrativo⁶.

Por otro lado, la motivación puede ser definida como “la explicación, manifestación, o exteriorización certera y fundada de las circunstancias fácticas y de los principios generales del derecho o normas jurídicas positivas, como así también de las razones que llevaron al dictado del acto administrativo”⁷. Consiste en la expresión concreta de las razones que inducen a emitir el acto y de los recaudos referentes a los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y el derecho aplicable⁸.

Esto último supone que el acto mediante el cual se manifiesta la voluntad de la Administración debe estar motivado, es decir que debe contener los fundamentos que lo justifican. “La motivación permite discernir si el contenido material de la decisión se ajusta al ordenamiento jurídico, un contenido predeterminado *siempre y totalmente* en las potestades regladas y no siempre y cuando lo está, *no totalmente*, en el caso de las discrecionales”⁹.

Sin embargo, ello no supone necesariamente que la motivación deba efectuarse en el propio texto del acto administrativo. En efecto, la motivación es

⁴ Marienhoff, M. (1965-1990). *Tratado de Derecho Administrativo*. Abeledo Perrot. Buenos Aires; Cassagne, J. C. (2002) *Derecho Administrativo*. Abeledo Perrot. Buenos Aires; Fiorini, B. (1969). *Teoría jurídica del Acto Administrativo*. Buenos Aires; entre otros.

⁵ CSJN, “Schnaiderman, Ernesto Horacio c/ Estado Nacional – Secretaría de Cultura y Comunicación de Presidencia de la Nación” (S.C., S.2488, L.XLI), entre otros.

⁶ Cassagne, op. cit., p. 114.

⁷ Barraza, J. I. (2005). *Manual de Derecho Administrativo*. La Ley. Buenos Aires. P. 214

⁸ Ley N° 19.549, artículo 7, inciso e). Al respecto puede verse, Tawil, G. S. y Monti, L. (1998) *La motivación del acto administrativo*. Depalma. Buenos Aires.



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

suficiente si obran informes o antecedentes que permitan conocerla. Esto implica que los expedientes administrativos deben ser considerados en su totalidad y no en forma aislada, ya que se trata de un mismo procedimiento¹⁰.

En este sentido, se ha afirmado que:

...el análisis del acto desde el punto de vista fáctico comprende indispensablemente el estudio de los hechos, expresados o no en la motivación del acto, de la realidad externa al acto y a la cual el mismo objetivamente se refiere o relaciona –lo diga o no la motivación–, que lo enmarca y encuadra. Se trata de la adecuada percepción de la realidad en la cual el acto se inserta, o sea, de la “causa” o motivo que el acto tiene en dicha realidad, independientemente de cuáles sean sus expresiones de razones, o invocación de argumentos en la motivación¹¹.

Asimismo, se afirmó que si un acto apareciera controvertido por los documentos u opiniones consultivas, esto es, por los antecedentes que componen el proceso administrativo, “...será necesario fundarlo de manera expresa en consideraciones claras que establezcan con precisión los argumentos que destruyan los que se estamparon en el informe técnico o parecer consultivo”¹², de lo cual puede desprenderse, a *contrario sensu*, que en caso de que no exista dicha contradicción, los informes u opiniones sirven para comprender la motivación del acto.

Sentado todo ello, corresponde analizar detenidamente las actuaciones administrativas.

A fs. 902/904 vta. del expte. N° 63674/08 obra la Resolución N° 3348/08 que fuera declarada nula por la Sala. Entre sus fundamentos, y en lo que refiere particularmente a los “conceptos novedosos”, se hace mención en reiteradas oportunidades al contenido de la Carpeta Interna N° 75.898/DGR/07 y a la documentación que aportó la propia parte actora que forma parte de ella.

⁹ Hutchinson, op. cit., p. 308 (el destacado obra en el original).

¹⁰ Tawil y Monti, op. cit.

¹¹ Gordillo, A. (1997). *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo I. Parte General*. Fundación de Derecho Administrativo. Buenos Aires, Argentina. P. I-36.

¹² Hutchinson, op. cit., p. 308.

Precisamente, dentro de esta carpeta luce el informe de devolución, elaborado por el Departamento de Inspecciones Integrales de la Dirección de Inspecciones y Verificaciones (fs. 890/892, citado en la Resolución N° 3348/08 según su foliatura original), en el cual consta, en relación con los rubros novedosos, la siguiente información:

- 1) En referencia al rubro intereses pasivos originados por préstamos en el exterior, se describe que no corresponde permitir su deducción de la base del ISIB por tratarse de un ingreso financiero por obligaciones contraídas en el extranjero, ya que ello vulnera el principio de territorialidad. Asimismo, se especificó que la inspección ajustó los montos descriptos por el contribuyente de acuerdo a lo establecido en el Informe N° 04/DGANFA/08 (agregado a fs. 625 y vta.). Luego de ello detalló el procedimiento seguido para la determinación del mismo.
- 2) Respecto de los saldos de las cuentas de seguro, se destacó que no se consideraron en la liquidación rectificativa por tratarse de conceptos que integran la cuenta Seguros (560031) dentro del rubro Gastos de Administración (560000). De ello se sigue que por tratarse de un gasto de administración, vinculado al desarrollo de su propia actividad, no constituye un egreso financiero, sino un costo y, por tanto, una suma gravable por el ISIB. Asimismo, se especificó que con base en la documentación aportada por la actora y de conformidad con el procedimiento previsto en el Informe N° 04/DGANFA/08 se practicó una nueva liquidación.
- 3) Igual circunstancia se observa respecto de la situación de incobrabilidad de una muestra de deudores seleccionados por el inspector actuante. En virtud de ello, se procedió a actuar de conformidad con el Dto. Reglamentario del art. 173 inc. 2 del Código Fiscal (t.o. 2003), norma según la cual los intereses y actualizaciones activos comprendidos en los créditos incobrables se deducen en la



**Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía General**

medida de su participación en el total de la suma del haber de las cuentas de resultados.

De lo expuesto se colige que lo dispuesto por la Resolución 3348/08 se encuentra motivado en las actuaciones administrativas que la antecedieron. En este sentido resulta plenamente esclarecedor el contenido de la Carpeta Interna señalada con anterioridad, no sólo en lo que refiere al informe sintetizado, sino también a todo el proceso llevado a cabo por la inspección, cuyo detalle no se reproduce aquí en honor a la brevedad.

De esta forma, no puede sostenerse como lo hizo la Sala, que la resolución cuestionada carezca de motivación, esto es, que no sea posible inferir las razones que llevaron al dictado del acto administrativo. Por el contrario, y siguiendo la línea doctrinaria expuesta *ut supra*, considero que ella luce evidente si se efectúa un análisis completo e integrador de las actuaciones administrativas.

Por último, debo señalar, en relación con la sanción de multa por omitir ingresar en tiempo oportuno el tributo, que verificándose los elementos objetivos y subjetivos que exige la figura legal, corresponde confirmarla.

En efecto, la conducta desarrollada revela un claro caso de omisión, de allí que no pueda calificarse como error excusable, no pudiendo ser entendido como tal la mera circunstancia de que la actora haya pagado el tributo en cuestión convencida de que lo estaba haciendo de conformidad con el ordenamiento.

No puede perderse de vista que dicha multa ascendía al 65% del impuesto omitido, suma que se ajustará automáticamente en atención al modo en que aquí se propone resolver.

V.- Petitorio

En virtud de todo lo expuesto, considero que V.E. debe hacer lugar parcialmente al recurso ordinario de apelación interpuesto por el GCBA y, en consecuencia, revocar la resolución de la Sala que confirmó la de primera instancia en cuanto declaró la nulidad de la Resolución 3348/DGR/08 respecto de los “rubros novedosos”.

Fiscalía General, 23 de noviembre de 2015.

Dictamen FG N° 617-CAyT/15



Martin Ocampo
Fiscal General
Ministerio Público Fiscal de la C.A.B.A.

Seguidamente se remitió al TSJ. Conste.



M de las Nieves Macchiavelli
Secretaria General
Secretaria Judicial
Fiscalia General - C.A.B.A.