

**Impuesto sobre los Ingresos Brutos -GCBA-AGIP- Determinación de oficio sobre base cierta. Alcance de la expresión “Siniestros” respecto de las deducciones admitidas. Repetición de Impuestos pagados. Inconstitucionalidad de la Resolución 4151/SHyF/2003. Aplicación Plenario “Eiden”.**

*Por el Dr. Amadeo E. Traverso*

**Introducción.**

El caso que comentaremos lo asistimos profesionalmente con el Cont. Andrés Moar Vieites (Estudio MOAR & Asociados) en su etapa administrativa para continuarlo luego en su faz judicial.

El contribuyente a fin de computar las deducciones al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB) incluyó en el rubro “siniestro pagados” los denominados “gastos por siniestros” –que abarcaban gastos administrativos, honorarios profesionales, remolques, etc.– los que “[e]n el ámbito asegurador se los conoce como gastos de liquidación por siniestros”.

En efecto, el contribuyente había procedido conforme lo establece el art. 190 del Código Fiscal (t.o. 2010) liquidando y pagando el impuesto deduciendo de la base imponible “[l]os ‘siniestros’ expresión que incluye sin limitarse, a los siniestros pagados netos de recuperos de terceros, salvatajes y de la parte a cargo del reasegurador”. De conformidad con la normativa legal y contable aplicable, el rubro “siniestro pagados” integra, además de la indemnización al asegurado (monto destinado a resarcir al damnificado por el siniestro), los gastos de gestoría y escribanía”.

Sin embargo, a criterio del Fisco, dichos gastos no resultaban deducibles de la base imponible del impuesto en cuestión, en tanto que interpretó que cuando la normativa específica aplicable al caso aludía al rubro “siniestros pagados”, comprendía exclusivamente el importe destinado a resarcir al asegurado por el acaecimiento del siniestro.

La AGIP impugnó las liquidaciones efectuadas por la actora respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y determinó de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto resultante por los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011, y concluyó el sumario instruido a la contribuyente considerándola incurso en la figura de

omisión fiscal. Como consecuencia de ello, la contribuyente fue intimada al pago de la suma de \$ **4.906.408,10** -en concepto de diferencias provenientes de la determinación con **más sus intereses** hasta el efectivo pago y una suma \$ **3.189.165** equivalente al 65% del impuesto omitido, **en concepto de multa**.

La determinación de oficio atacada se realizó sobre la base de la inspección fiscal realizada por el órgano recaudador y del informe técnico n° DATDTT-DGR-99/2011. Los ajustes allí efectuados se originaron en las diferencias reclamadas por el ente fiscal como consecuencia de las deducciones realizadas de la base imponible a fin de liquidar el impuesto de que se trata.

El contribuyente -en etapa de trámite del sumario administrativo- sostuvo que tal criterio fiscal resultante del informe técnico DATDTT-DGR-99/2011 desconocía además 60 años de práctica uniforme en el mercado asegurador al sostener que dichos gastos no integraban el costo del siniestro, limitando aquellos únicamente al importe directo que resarce el daño al asegurado. Añadió que el criterio sustentado contravenía la normativa de la Superintendencia de Seguros de la Nación referida al concepto de siniestro, su significado técnico y económico.

### **El Fallo dictado en la causa<sup>1</sup>.**

#### **i) El fondo de la cuestión.**

Así las cosas, luego de agotar la instancia administrativa el contribuyente planteó judicialmente la impugnación del acto administrativo determinativo del impuesto y solicitó mediante una medida cautelar la suspensión de su ejecución (art. 189 CCAYT) para evitar el pago previo establecido por el art. 9° del Código citado.

La medida cautelar fue denegada en primera y segunda instancia, razón por la cual fue necesario proceder al pago de la suma de \$ **12.150.871,58** en el mes de septiembre de 2015 y con ello transformar la demanda en un pretensión judicial de repetición del impuesto así pagado.

En el mes de julio de 2019 fue dictada la sentencia de primera instancia que hizo lugar a la pretensión deducida en todos sus términos, rechazando el planteo de inconstitucionalidad de la tasa de interés que se aplicaría para el ajuste del crédito

---

<sup>1</sup> Autos: “LA MERIDIONAL CIA ARG DE SEGUROS S A y otros C/ GCBA S/ IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS”; Número: EXP 2427/2015-0

reconocido a favor del contribuyente a consecuencia del grave error incurrido por el Fisco del GCBA (AGIP). Esta tasa de interés equivale a una tasa mensual del 0.50%.

Apelada la sentencia, se expide con fecha 06/07/2021, la Sala 1 de la CCAyT de CABA, que confirma la sentencia de primera instancia en el fondo de la cuestión planteada y procede a decretar la inconstitucionalidad de la Resolución 4151/SHyF/2003.

El fallo dictado resulta interesante en cuanto parte de la lógica tributaria resultante del principio de legalidad. Así sostuvo: *“...luego de examinar el marco normativo y detallar los actos más relevantes de las actuaciones administrativas sostuvo que el objeto de la presente causa se circunscribía a determinar “a) [e]l alcance que cabe asignar a la expresión ‘siniestros’ contenida en el art. 190 del Código Fiscal (t.o. 2010 y análogos de años anteriores y posteriores) a efectos de considerar su deducción al momento de conformar de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos; b) Si existió un cambio en el criterio del fisco respecto a la forma de emplear dicha deducción y c) si esa modificación (receptada por el Código Fiscal to 2017) puede aplicarse o no retroactivamente”*

Sentado ello recordó que la norma en cuestión *“no definía en modo alguno (al momento del devengamiento de los períodos cuestionados y hasta la modificación realizada al Código Fiscal por la Ley 5.722) cómo debía considerarse el término ‘siniestro’ a fin de computar la deducción que aquí se examina, por lo que el análisis se enmarca en un supuesto de interpretación de la ley tributaria sustantiva”* (v. fs. 722 vta./723).

Establecido tal punto recordó que la *“Corte Suprema de Justicia de la Nación había sentado precedentes que demostraban la existencia de ‘una consolidada jurisprudencia del Tribunal que estableció que si bien la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, la misión judicial no se agota con ello, pues los jueces no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma (Fallos: 327:5295 y el allí citado). En el mismo sentido ha sostenido que no puede soslayarse que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, no resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera una interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649), ni es aceptable ajustarse estrictamente a una singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (Fallos: 330:2892 y el*

allí citado). En particular, el Tribunal ha expresado que *las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla* (Fallos: 243: 204), y aun cuando *rija la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario-, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta - Fallos: 182:486; 232:254; 237:33; 239: 367; 252: 139; 254: 362; 256: 277; 326: 2987-' (Fallos: 338:1156)" (conf. fs.723).*

Por ello entendió que "en ese marco de consideraciones, no puede perderse de vista que '[l]a base de interpretación es que *la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país. En materia tributaria, la Corte Suprema nacional ha dicho reiteradamente que las normas deben ser entendidas computando la totalidad de los preceptos que la integran -Fallos 259:391; 280:18;295:775-' (Héctor B. Villegas, 'Curso de finanzas, derecho financiero y tributario', 9º ed., Bs. As., ed. Astrea, 2005, pág. 891)" (v. fs. 723).*

Asimismo, invocó los métodos de interpretación contenidos en los artículos 7, 8, y 9 del Código Fiscal t.o. 2010. En efecto, recordó que el primer artículo citado dispone que "*[e]n la interpretación de este código y de las disposiciones sujetas a su régimen, se ha de atender al fin de las mismas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, puede recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado"*.

Por otro lado, refirió que "*el plexo normativo de mención dispone que '[p]ara la interpretación de las disposiciones de este Código y demás leyes tributarias son admisibles los principios del derecho tributario y administrativo, pero en ningún caso se han de establecer impuestos, tasas o contribuciones, ni se ha de considerar a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código o de ley formal"*".

Agregó que a efectos de realizar un análisis interpretativo del sub lite desde su contenido sustancial (aspecto económico), era necesario "*recordar que dicha normativa recepta el denominado principio de la realidad económica al disponer en forma genérica que '[p]ara determinar la verdadera naturaleza de los hechos impositivos se*

*atenderá a los hechos, actos, situaciones o relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes con prescindencia de las formas o de los actos jurídicos del derecho privado en que se exterioricen' (art.9)”.*

Precisó que, a su vez, *este principio se hallaba contenido en el articulado que regula específicamente impuesto en crisis (art. 132 Código Fiscal t.o. 2010). De seguida, reseñadas de esta manera la jurisprudencia y normativa aplicable, consideró que resultaba imprescindible a los efectos de dilucidar la cuestión planteada, ponderar la prueba pericial contable producida en la presente causa (v. fs. 723/724).*

En esa línea, tras efectuar un pormenorizado análisis de lo manifestado por el experto concluyó que, sobre las bases normativas y jurisprudenciales citadas, *resultaba razonable interpretar que el término ‘siniestros’ abarcaba “los gastos o costos en que incurre la contribuyente al momento de liquidar la indemnización pactada con el asegurado” (fs. 725 vta.).*

En efecto, al momento de decidir, el juez a quo sostuvo que *“si la norma tributaria prevé que la determinación del impuesto se realiza conforme el balance general y de la pericia realizada en la causa se desprende que entre los rubros que componen dicho balance se encuentran incluidos en el concepto ‘siniestros’ los gastos de liquidación, es razonable concluir que el término ‘siniestros’ abarcaba a dichos gastos, por lo que tal circunstancia está destinada a producir efectos directos en la procedencia de la deducción, y por ende, en la posterior conformación de la base imponible del tributo en cuestión. En este contexto, resulta claro que la demandada pretende ajustarse rígidamente al término ‘siniestro’ receptado en la norma, dejando fuera de su alcance los denominados ‘gastos de liquidación’. Sin embargo, no corresponde subordinar el análisis de la cuestión a esta única pauta gramatical, afectando de esa forma la racionalidad del precepto legal de que se trata, máxime cuando no existen elementos que permitan afirmar que medió voluntad del legislador en ese sentido (arg. de Fallos: 306:1580, 327:5649)” (v. fs. 725).*

De igual modo, *rechazó que la modificación del criterio del Fisco respecto de la forma de practicar la deducción examinada pueda aplicarse de manera retroactiva, y en virtud de todo lo expuesto, hizo lugar al planteo de los accionantes declarando la nulidad de la resolución n° 813/AGIP/2012.*

**ii) Los intereses y la declaración de inconstitucionalidad de la Resolución 4151/SHyF/2003.**

Otro aspecto no menor está referido a la inconstitucionalidad decretada con relación a los intereses reconocidos por la Resolución 4151/SHyF/2003, en el marco de las acciones de repetición de impuestos.

En tal sentido la Sala 1 recordó “...cabe advertir que en el ámbito local a partir del voto del juez Casás en el caso “Minera IRL” –TSJCABA “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 12 de noviembre de 2014– se empezó a construir la doctrina respecto de la inaplicabilidad de la Resolución 202/2014 del Ministerio de Hacienda y Gestión Comunal que fijaba una tasa de interés del 0.5% mensual para las acciones de repetición, mientras que cuando el Estado era el acreedor se establecía una tasa del 3% (interés resarcitorio) y del 4 % (interés punitivo).

El mencionado magistrado expresó *“no puede perderse de vista, que se encuentra afectado gravemente el ‘principio de igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria’ [...], dada la asimetría que en materia de intereses contempla la legislación local para el caso de mora del contribuyente o de resistencia al pago ante los reclamos de parte del Fisco”* (v. considerando 10 de su voto).

Tiempo más tarde, tuvo oportunidad de conocer el Tribunal Superior de Justicia en un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el GCBA en el caso “Aranovich Fernando” –“Aranovich Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 19 de septiembre de 2017–, en el que el juez de grado había hecho lugar parcialmente a la demanda y ordenó la devolución de los montos correspondientes al avalúo con intereses. Para ello, declaró la inconstitucionalidad de la resolución n° 4151/SHyF/2003, y dispuso que sean calculados a partir de lo resuelto en el plenario “Eiben” retroactivo a la fecha en que se efectuó el pago de las sumas a reintegrarse.

En su voto disidente, el dr. José Osvaldo Casás se expresó por rechazar el recurso de inconstitucionalidad y, por ende, confirmar la decisión de grado respecto de la aplicación del plenario “Eiben” para la fijación de la tasa de interés. A tal efecto sostuvo, en primer lugar que “la declaración de inconstitucionalidad de oficio de la Resolución [...] resulta compatible con la doctrina que con carácter general, ha venido a

sentar la Corte Suprema de Justicia de la Nación” (v. considerando 2.1 de su voto), luego cuestionó que la tutela del derecho de propiedad se encontrase al “margen de la protección judicial mediante la declaración de inconstitucionalidad de oficio de cualquier precepto que lo vacíe de contenido o que produzca efectos confiscatorios para su titular” (v. considerando 2.3 de su voto). En este contexto, tras abogar por una interpretación contextual del principio de igualdad y el valor de la equidad afirmó que en los casos de repetición, los intereses a computar debían evitar un “empobrecimiento del obligado tributario y un enriquecimiento sin causa del Fisco” (v. considerando 3.1 de su voto).

Con posterioridad, en el caso “Transportes Santa Cruz S.A.” –“Transportes Santa Cruz S.A. c/ GCBA s/ repetición s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” y su acumulado Expte. n° 13479/16 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Transportes Santa Cruz S.A. c/ GCBA s/ repetición”, sentencia del 18 de junio de 2018– la mayoría del Tribunal Superior de Justicia declaró mal concedido el recurso de inconstitucionalidad del GCBA lo que en definitiva implicó confirmar la sentencia del juez de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad de la resolución n° 4151/SHyF/2003 y aplicó el plenario “Eiben” para el cálculo de los intereses.

Sin embargo, tiempo más tarde, en el caso “Buono, Jorge Rafael” – Tsjcaba, “Buono, Jorge Rafael c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 14972/17, sentencia del 20 de septiembre de 2018– el voto mayoritario –compuesto por los votos de las juezas Ruiz, Conde y Weimberg– revocó la decisión de grado en cuanto, para fijar la tasa de interés, se apartó de lo dispuesto por la resolución n° 4151/SHyF/2003. Argumentaron que, toda vez que la sentencia de grado no brindaba mayores argumentos para sostener la aplicación del plenario “Eiben” en detrimento de la norma específica, correspondía hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad incoado.

Ahora bien, en opinión de la Sala 1, expuestos de esta manera los argumentos reseñados, sostuvo que el agravio de la recurrente deberá ser receptado. Así la Sala afirmó que “...Al respecto, no soslayo que son de público conocimiento los niveles de inflación sufridos, motivo por el cual la aplicación de la tasa de interés estipulada en la resolución de Hacienda y Finanzas implicaría un perjuicio económico injustificado para la actora, al recibir los importes adeudados con una tasa de interés inferior a las

*variaciones del índice de precios al consumidor elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos de la República Argentina”.*

Al hacer lugar al agravio en este punto y ordenar que la devolución de los montos así reconocidos, se dispuso que el crédito devengará la tasa de interés aplicable conforme al plenario “Eiben” desde la fecha en que se interpuso el reclamo de repetición hasta la fecha de su efectivo pago.

De acuerdo a la doctrina del citado plenario, se dispone aplicar a los montos reconocidos en los decisorios judiciales el promedio que resulte de las sumas líquidas que se obtengan de i. la tasa activa cartera general (préstamos) nominal anual vencida a treinta días del Banco de la Nación Argentina y de ii. la tasa pasiva promedio que publica el B.C.R.A. (Comunicado B.C.R.A. 14.290). Ello, desde el momento de la producción del daño o inicio de la mora y hasta el efectivo pago (cumplimiento de la sentencia). Con excepción de aquellos supuestos en los que los jueces fijen indemnizaciones a valores actuales, en los que deberán aplicar una tasa pura del seis por ciento (6%) anual por el período comprendido entre la mora y la fecha de la sentencia y, a partir de allí, el promedio de tasas que resulte conforme con la operación que, por mayoría, aquí se establece.

Este pronunciamiento aún no se encuentra firme ya que se encuentra en término para ser recurrido a través de un recurso extraordinario por parte del GCBA. No obstante, resulta un importante límite al ejercicio abusivo y arbitrario de las atribuciones tributarias del poder ejecutivo local y un reconocimiento al grave daño que importa el efecto de la tasa de inflación sobre los créditos reconocidos a favor del contribuyente, estableciendo una paliativo que aunque limitado, al menos es sustancialmente superior al que estableció la Resolución 4151/SHyF/2003.

iii) **El ejercicio arbitrario del poder tributario.**

No obstante el pago realizado por el contribuyente del impuesto determinado de oficio, el GCBA inicio contra aquél demanda de ejecución fiscal, reclamando el impuesto determinado y sus intereses, conforme resulta de los autos: **“GCBA C/ LA MERIDIONAL CIA. ARG. DE SEGUROS SA S/ EJECUCIÓN FISCAL”** Expediente N° EXP J-01-00040119-2/2015-0, el cual tramitó ante este el mismo Juzgado y Secretaria que la acción principal deducida por el asegurador.

Asimismo el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (GCBA) inició ejecución fiscal ante el Juzgado Contencioso Administrativo y Tributario N° 6, Secretaria 12, con el objeto de ejecutar la multa determinada mediante la resolución 2218/DGR/2013 para los ejercicios fiscales 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011, dando lugar a los autos: **“GCBA C/ LA MERIDIONAL CIA ARG. DE SEGUROS SA SOBRE EJECUCION FISCAL”**, Expediente Número: EXP J-01-00067477-6/2015-0<sup>2</sup>.

Ambas pretensiones judiciales fueron rechazadas en su totalidad.

Además, el contribuyente fue presionado para lograr su acogimiento a un plan de facilidades de pago, previa renuncia a las acciones judiciales iniciadas. Dentro de este orden de ideas, el fisco al resolver el último recurso administrativo deducido, dispuso la remisión al Colegio Público de Abogados de la Capital Federal con el objeto de apercibir al letrado patrocinante del contribuyente por una supuesta violación de la ley de ética profesional por la presunta utilización de frases agravante vertida en el recurso, todo lo cual fue desestimado “in limine” por el referido CPACF.

En mis años de actuación profesional, que no son pocos, jamás presencie semejante desatino. La existencia de un Poder Judicial independiente es en verdad la única garantía contra la brutalidad injuriante de la arbitrariedad (parafraseando al ilustre maestro y profesor de derecho administrativo, Dr. Bartolomé Fiorini) que con los fallos dictados viene a poner de manifiesto el despojo ilegítimo al que fue sometido el contribuyente al sustraer de su patrimonio una importante suma de dinero, que lamentablemente, su valor ajustado por la tasa de interés del fallo plenario “Eiben” nunca alcanzara a compensar la totalidad del daño ocasionado ni el costo de oportunidad.

---

<sup>2</sup> La jueza de grado rechazó in limine la ejecución (fs. 10/11 vta.). Arribó a tal solución con base en lo previsto por el artículo 450 del CCAyT y tras constatar que, al iniciarse estas actuaciones, la multa de que se trata no se hallaba ejecutoriada, dado que se había controvertido su validez en el marco de una acción de impugnación de acto administrativo, iniciada el 18 de marzo de 2015 ante el juzgado N° 16, secretaria N° 32 de este fuero.

El fallo fue objeto de apelación; la apelación fue rechazada in limine y ante ello el mandatario procedió a promover los autos: “GCBA sobre queja por apelación denegada en “GCBA c/ La Meridional CIA Argentina de Seguros SA s/ Ejecución Fiscal”, la que también fue rechazada.