



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires  
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

CÁMARA DE APELACIONES EN LO CATyRC - SALA II

AUTOMOVIL CLUB ARGENTINO CONTRA GCBA SOBRE REPETICION

Número: EXP 92494/2013-0

CUIJ: EXP J-01-00092335-0/2013-0

Actuación Nro: 399455/2025

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, reunidos en acuerdo los señores jueces de la sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para dictar sentencia en los autos caratulados **“Automóvil Club Argentino contra GCBA sobre repetición”, Expte. N°92494/2013-0**, el tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver: ¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? Practicado el sorteo, resultó que la votación debía realizarse en el siguiente orden: señores jueces de Cámara FERNANDO E. JUAN LIMA, MARCELO LÓPEZ ALFONSÍN y MARIANA DÍAZ.

A la cuestión planteada, el Sr. juez FERNANDO E. JUAN LIMA dijo:

## RESULTA:

1. Que, a través de la sentencia obrante en la Actuación N°1274895/2024, el Sr. juez de primera instancia hizo lugar, parcialmente, a la demanda interpuesta por el Automóvil Club Argentino (en adelante, ACA) contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, GCBA), impuso costas a la demandada sustancialmente vencida (art. 64 CCAT) y difirió la regulación de los honorarios de los profesionales intervinientes hasta tanto denunciaran en autos su DNI, CUIT, situación fiscal ante IVA y se aprobase la liquidación definitiva.

Para resolver de ese modo, luego de examinar el estatuto del ente actor, la prueba producida en autos, los requisitos que tornan procedente la acción de repetición, el marco normativo y la jurisprudencia que consideró aplicable, indicó que “[e]l meollo de la cuestión propuesta a conocimiento de es[e]strado exig[ía] determinar cuáles son los límites que la Ciudad de Buenos Aires se ha autoimpuesto en materia de impuesto sobre los ingresos brutos en el marco de la ley convenio 23.548, y las eventuales consecuencias que en el caso bajo examen conllevaría el apartamiento de tales pautas” (conf. pág. dig. 18 de aquella Actuación a la que me referiré a continuación).

Aquello porque, según la normativa que previamente había transcripto, mientras que para la ley de coparticipación federal de recursos fiscales (en adelante, ley de coparticipación) uno de los elementos esenciales del impuesto sobre los ingresos brutos (en adelante, ISIB) es el propósito de lucro, la ordenanza fiscal vigente para el período aquí en juego —ejercicio 2002— había definido el hecho imponible del gravamen con alusión al ejercicio de actividades a título oneroso (v. pág. dig. 18), sin hacer referencia alguna al fin de lucro previsto en el régimen intra federal.

Al respecto, afirmó que “... las jurisdicciones partícipes de la ley convenio han auto restringido sus potestades de imposición tributaria al asumir los

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

*En este entendimiento, las partes del convenio se hallan impedidas de sancionar localmente regulaciones antagónicas con esos lineamientos, de manera tal que no es dable transgredir el compromiso sin antes retractar la adhesión (denuncia del pacto; esto es, derogación de la ley de adhesión), ya que no se puede permanecer en el sistema —y aprovechar sus beneficios— desoyendo en todo o en parte las condiciones de pertenencia que determina la ley que lo crea” (conf. pág. dig. 24).*

Sobre la base de ese razonamiento, por haber encontrado acreditada en autos la ausencia de finalidad de lucro de la demandante (considerandos I a III de su pronunciamiento), concluyó en que “... *el art. 119, Ordenanza Fiscal 2002 (t.o. dto. no 240/2002), resulta contrario a la ley de coparticipación federal en la medida que plasma el incumplimiento del compromiso asumido por la Ciudad de Buenos Aires con respecto a la regulación del impuesto, y por ello vulnera el principio de supremacía (art. 31, CN) [CSJN, Fallos: 323:1705 y 329:792]*” (conf. pág. dig. 25).

De aquello también se derivaba, según dijo, que los pagos realizados por la parte actora en concepto de ISIB, por el período objeto de la *litis*, constituirían pagos sin causa; y que la ilegitimidad de la imposición constatada por la incompatibilidad de la normativa local respecto de los lineamientos que prevé el régimen de coparticipación resultaba autosuficiente para determinar la procedencia de la pretensión de repetición incoada por el ACA (v. pág. dig. 26).

En otro orden, abordó y rechazó las objeciones que la demandada había introducido referidas al “... *supuesto consentimiento del contribuyente a la gravabilidad de su actividad, que derivaría de diversas posturas asumidas por éste a lo largo del tiempo, conducta que a criterio del gobierno aparejaría la improcedencia de la pretensión*” (conf. pág. dig. 26).

Finalmente, dispuso que “... *los intereses deb[ían] ser calculados desde la fecha del reclamo de repetición, que [había tenido] por efecto constituir en mora al deudor (cfr. art. 57, CF t.o. 2002), a valores nominales y según la tasa de interés prevista en la resolución n° 4151/SHyF/03*” (conf. pág. dig. 38).

**2.** Que, una vez notificada la sentencia, el ACA y el GCBA interpusieron recurso de apelación mediante Actuaciones N°1296353/2024 y N°1338451/2024 respectivamente, los que fueron concedidos mediante Actuaciones N°1308326/2024 y N°1357952/2024.

**2.1.** Una vez radicada la causa ante esta instancia, el ACA expresó agravios en Actuación N°1647025/2024. En su presentación se agravio de la tasa de interés reconocida en el pronunciamiento recurrido, como así también del *dies a quo* de los accesorios allí dispuesto.

**2.2.** El GCBA, por su lado, presentó la fundamentación de su recurso en Actuación N°1653530/2024. En lo sustancial, centró sus críticas en que: (i) el *a quo* se había apartado de lo resuelto por la sala I de la Cámara de Apelaciones del fuero en otros precedentes análogos e insistía con su postura equivocada; (ii) se había omitido considerar el voluntario sometimiento de la contribuyente al régimen impositivo de la



Ciudad; (iii) no podía afirmarse que el fisco local aplicaba un tributo más amplio que el autorizado por la ley de coparticipación, justamente, porque el sentido de esta norma no es establecer hechos imponibles, sino brindar recomendaciones a las legislaturas para así evitar la superposición de gravámenes locales con impuestos nacionales coparticipables; (iv) la norma local dispone que la actividad gravada debe desarrollarse a “título oneroso”, por lo que los elementos del hecho imponible no son otros que el sustento territorial, la habitualidad y la onerosidad. Es en el código fiscal en donde se define el hecho imponible y allí no se requiere el lucro sino, solamente, la onerosidad; (v) la ley de coparticipación no refiere al propósito de lucro, sino a la posibilidad de producirlo. Por ello, debe considerarse objetivamente el carácter lucrativo de la actividad comercial, persiga o no el fin de lucro; (vi) si bien el lucro no resulta óbice para la procedencia del gravamen, el ACA había obtenido millonarias ganancias entre los años 1994 y 1997; (vii) en la ley de coparticipación se incluye una cláusula residual (“... y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos”) que permite concluir en que, en el ISIB, las únicas actividades habituales que se encuentran excluidas del impuesto son aquellas realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos. Las restantes, consecuentemente, se encuentran alcanzada por el impuesto; (viii) se intenta cuestionar en estos autos actos administrativos que están siendo debatidos en otro proceso judicial que aún no ha concluido; (ix) se había hecho lugar a la repetición sin siquiera haberse demostrado la inexistencia de deuda; (x) se había ordenado la devolución de retenciones y percepciones cuya existencia no ha sido demostrada; y (xi) no se había demostrado la no traslación del tributo, circunstancia que torna inoperable la devolución de las sumas reclamadas.

**2.1.** Conferidos los pertinentes traslados, solamente la demandada lo contestó mediante Actuación N°1772736/2024.

**3.** Que, posteriormente, el Sr. fiscal ante esta Cámara emitió el dictamen pertinente mediante Actuación N° 2616813/2024.

Finalmente, en atención al estado de las actuaciones, los autos pasaron al acuerdo y se procedió al sorteo del expediente (conf. Actuaciones N°2617044/2024 y N°2784456/2024, respectivamente).

#### **CONSIDERANDO:**

**4.** Que, liminarmente, cabe recordar que los jueces no se encuentran obligados a pronunciarse sobre todos los argumentos esgrimidos por las partes, ni a hacer referencia a la totalidad de las pruebas producidas, bastando que valoren las que

sean “conducentes” para la correcta composición del litigio (confr. art. 312 CCAyT y Fallos: 272:225; 274:486; 276:132 y 287:230, entre otros).

5. Que, por razones de orden metodológico corresponde examinar, en primer lugar, los agravios del GCBA relacionados con la existencia de supuestos temperamentos adoptados por su contraria que, en su entendimiento, importarían el reconocimiento de su carácter de sujeto gravado por el ISIB.

En primer lugar, en lo relativo a que el ACA había alegado no estar alcanzado por el hecho imponible del impuesto y, paralelamente, había solicitado que se lo declarase exento —con apoyo en la exención prevista para las entidades de bien público—, el Sr. juez de grado señaló que “... *si bien [era] verdad que la exención presupone la imposición, lo cierto [era] que la liberalidad [había sido] solicitada para el caso en que el fisco insistiera en la imposición. Como p[odía] verse, esta conducta no resulta[ba] contradictoria sino ajustada al principio de eventualidad, en procura de la eficaz defensa de los intereses del contribuyente*” (conf. pág. dig. 26 de Actuación N°1274895/2024); a lo que agregó que la causa en la que, entre otras cosas, se debatía la legitimidad de la resolución que había denegado la exención para el trienio 1998/2000 no resultaba gravitante en este proceso porque, según el modo en que resolvía, no era necesario estudiar el planteo subsidiario del actor referido a su encuadramiento en la exención contenida en el artículo 126, inciso 7°, del Código Fiscal (T.O. 2002).

Por otro lado, el *a quo* también desestimó que la regularización por parte de la actora de las diferencias tributarias detectadas en un procedimiento de determinación de oficio a favor del fisco para los períodos 1997 (anticipos mensuales 5 y 8) y 1998 (anticipo mensual 5) mediante el acogimiento a un plan de facilidades de pago (Resoluciones 4283/DGR/2003 y 941/DGR/2004) incidiera en la tesitura que adoptaba. Ello, por cuanto la pretensión de autos se limitaba a la repetición de los pagos efectuados por el período fiscal del año 2002, período este que difería de aquellos cuya deuda había sido regularizada mediante la suscripción del referido plan.

Finalmente, rechazó el argumento según el cual la compensación que el ACA había solicitado a fin de cancelar con sus saldos a favor de los períodos 1995 (anticipos mensuales 1, 2, 8 y 10), 1996 (anticipos mensuales 1 a 6), 1998 (anticipos mensuales 1 a 6) y 1999 (anticipos mensuales 1, 7, 10 y 12) la deuda tributaria relativa a los períodos fiscales 1994 (anticipos mensuales 1 a 12), 1995 (anticipos mensuales 3 a 7, 9, 11 y 12), 1998 (anticipos mensuales 9, 11 y 12), 1999 (anticipos mensuales 2 a 6, 8 y 11) y 2000 (anticipos mensuales 1 a 3) resultara dirimente para resolver este caso, en tanto todos esos períodos resultaban distintos al que aquí se analiza, este es, el ejercicio 2002.

Al momento de expresar agravios, la demandada afirmó que “... *la actora había dado inequívocas muestras en sede administrativa de su postura en la relación jurídica tributaria y su convencimiento que estaba obligada al pago*”; y que, sin embargo, la sentencia recurrida había “... *dejado de lado la propia conducta asumida por la actora durante largos años y que dem[ostraba] la sin razón de esta demanda*” (conf. pág. dig. 9 de Actuación N°1653530/2024, a la que me referiré hasta que se indique lo contrario).

En esa línea de razonamiento, adujo que no cabía ninguna duda de que, aunque se trataba de distintos períodos fiscales, “... *el contribuyente ha[bía] reconocido la gravabilidad de la actividad que desarrolla*” (conf. pág. dig. 11). Demás estaba decir, según expuso, que “... *los reconocimientos del contribuyente no p[odían]*



*afectar solamente a los períodos involucrados en los párrafos anteriores: si [había reconocido] que durante períodos anteriores y posteriores al año 1998 [SIC] no estaba exento, no p[odía] argumentar que justamente sí lo estaba durante el período que pretend[ía] repetir en estos autos” (conf. pág. dig. 13/14).*

*Asimismo, entendió “... [e]l año 2002 indefectiblemente deb[ía] quedar fuera de cualquier cuestionamiento de repetición en la medida que permitir solo su apertura ya importó violentar la propia autonomía de esta Ciudad en la medida que se borra[ba] un acto administrativo firme, se ignora[ban] sus consecuencias jurídicas, se viola[ba] la seguridad jurídica, se violenta[ba] la estabilidad del acto administrativo y todo ello se hac[ía] desde una lectura parcial de la causa de los pagos que aquí se pretend[ían] repetir” (conf. pág. dig. 15).*

*Por lo expuesto, concluyó en que “... toda la argumentación realizada en cuanto a que el ACA se considera[ba] no estar incluido en el hecho imponible del gravamen, se dilu[ía] por el propio peso de los hechos ante su accionar posterior, que en distintas presentaciones [había articulado] pedidos de compensación de saldos a favor, con el objetivo de cancelar obligaciones determinadas y a vencer del impuesto sobre los ingresos brutos, con lo que ninguna duda cab[ía] que se reconoc[ía] como obligado al pago del tributo en cuestión” (conf. pág. 19, el destacado corresponde al original).*

*En otro orden, afirmó que “... la presente litis versa[ba] sobre un pedido de repetición del impuesto sobre los ingresos brutos supuestamente abonado por el período 2002 y que la causa del alegado pago incausado no [era] otra que la actora se considera[ba] excluida de la hipótesis de imposición por encontrarse alcanzad[a] por una exención”; y que “... lo que la actora omit[ía] decir aquí [era] que la exención que pretend[ía] esgrimir se enc[ontraba] expresamente rechazada” (conf. pág. dig. 45). A su entender, el único fundamento de esta acción era que “... la supuesta exención de que goza[ba] la actora, no exist[ía], pues la misma ha[bía] sido expresamente rechazada, y esta no [era] la vía procedente para discutir los fundamentos de dicho rechazo” (conf. pág. dig. 46).*

**5.1.** Que, previo a resolver los planteos que anteceden, considero oportuno dejar asentado que, como fue valorado por el *a quo* —y reconocido por el propio GCBA—, todos aquellos períodos que fueron objeto de compensación o incluidos dentro de un plan de facilidades de pago difieren del que aquí se analiza, que no es el otro que el período fiscal del año 2002.

Por otro lado, también se advierte que, subsidiariamente al planteo principal, la actora requirió la devolución de los pagos que dijo haber realizado sin causa por encontrarse alcanzada por una exención (nótese que fue introducido “... para el caso hipotético que se sostuviera que se configura el hecho generador del impuesto

*para el Automóvil Club Argentino...*” [conf. pág. dig. 476 del reclamo de repetición obrante en el archivo digitalizado en Actuación N°16486312/2020 y, en similar sentido, pág. dig. 9 y 15 del escrito de demanda digitalizado en Actuación N°1126295/2021]); y que, según fue puesto de manifiesto por el GCBA en su expresión de agravios, un planteo similar a este último, por el trienio 2001/2003, habría sido rechazado por medio de una serie de resoluciones de la AGIP y estaría siendo objeto de debate en otro expediente judicial. Ahora bien, como también fue evaluado por el Sr. juez de grado, esa circunstancia en nada obsta a la tesis adoptada en el pronunciamiento recurrido, en tanto la acción incoada fue favorablemente receptada por no haberse configurado el hecho imponible del impuesto y no por haber encontrado verificada una liberalidad, lo que da cuenta de que el planteo subsidiario no ha sido siquiera considerado por el magistrado (v. pág. dig. 26 de Actuación N°1274895/2024).

Por esa razón, no puede convalidarse lo afirmado por el GCBA en cuanto a que “... *la causa del alegado pago incausado no [era] otra que la actora se considera[ba] excluida de la hipótesis de imposición por encontrarse alcanzad[a] por una exención*” (conf. pág. dig. 45 Actuación N°1653530/2024); y que, por encontrarse tal pedido rechazado y debatido en otro proceso, la acción aquí entablada resultaría improponible. Ello así, pues la recurrente parecería confundir con tal afirmación la distinción que existe entre un supuesto de no sujeción o exclusión de objeto y otro de exención, en tanto en aquel primero —que es el constatado en autos— la conducta desplegada no configura el hecho imponible y, por tanto, queda al margen de la imposición, mientras que en este último el hecho imponible sí se verifica y, por una decisión del legislador, se exime del pago del tributo. En rigor, como se vio, lo único que sí fue examinado y favorablemente receptado por *a quo* fue la procedencia del pedido de repetición de las sumas que el ACA dijo haber abonado incausadamente por el período 2002, en virtud de no haberse configurado el hecho imponible del ISIB.

**5.2.** Aclarado lo anterior, es posible observar que, sin brindar mayores precisiones al respecto, el GCBA sostuvo que la sentencia de grado habría omitido considerar el voluntario sometimiento de la contribuyente al régimen impositivo vigente en la Ciudad. Según dijo, y aunque se trataban de períodos distintos del aquí analizado, el hecho de haber solicitado compensaciones de saldos tributarios o haber suscripto un plan de facilidades de pago, o, incluso, haberse considerado en subsidio alcanzado por una liberalidad importaba, en todos los casos, el reconocimiento del ACA como sujeto obligado del ISIB e impediría que, mediante esta acción, se pretendiera alegar la falta de configuración del hecho imponible del gravamen.

Tal aseveración, como puede observarse, parecería conducirse a obtener aquí la aplicación de la antigua y uniforme doctrina de la CSJN según la cual el voluntario sometimiento de los interesados a un régimen jurídico, sin expresa reserva, determina la improcedencia de su impugnación ulterior con base constitucional (Fallos: 149:137; 170:12; 175:262; 184: 361; 202:284; 205:165; 241:162; 271:183; 279:350; 297:236; 300:147; 304:1180; 316:1802; 322:523; 325:1922, entre muchos otros).

Sin embargo, se advierte que el lábil desarrollo argumental que presenta la pieza recursiva impide extrapolar, de manera automática, tales postulados al supuesto aquí analizado. Es que, en rigor, no se explica cómo tal doctrina del voluntario sometimiento se compatibilizaría con el carácter coercitivo que presentan, por su propia naturaleza, las relaciones jurídico-tributarias (conf. argumentos, *mutatis mutandis*, Fallos: 311:1132).

Sobre el punto, se ha dicho que “[e]stá bien que quien se sujeta, sin reserva alguna y de manera totalmente voluntaria, a un régimen jurídico, no pueda



*atacarlo después, porque el consentimiento que aquella sujeción revelaba ha significado renunciar a toda objeción ulterior de inconstitucionalidad. Pero recalcamos sobremanera lo de que debe existir sumisión 'voluntaria'. Hay sumisiones que no son voluntarias, sino obligatoriamente impuestas por la ley. Quede, pues, bien en claro que (...) el principio jurisprudencial presupone ineludiblemente que la sujeción a un determinado régimen jurídico haya sido realmente libre, espontánea y voluntaria. Pero extender el principio a situaciones en que el sometimiento obedece al cumplimiento de una obligación legal resulta totalmente abusivo e improcedente. No es posible eludir ni negar el control judicial de constitucionalidad a quien lo articula contra un régimen al cual se ha vinculado porque carecía de toda opción válida para eludirlo” (Bidart Campos, Germán, "El 'voluntario' sometimiento a un régimen jurídico", ED 78-248, citado en el voto de los Jueces Maqueda y Rosatti en Fallos: 344:1788).*

Por lo expuesto, el planteo aquí estudiado debe ser desestimado.

6. Que, en cuanto a los planteos de derecho relacionados con la cuestión de fondo, corresponde traer a colación que, recientemente, la CSJN se ha expedido en una controversia que resulta ser sustancialmente análoga a la que aquí debe resolverse (*in re* CJSN, “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo”, Fallos: 347:237, sentencia del 19/03/2024, a la que corresponden las citas que seguidamente se transcribirán).

Allí, el Tribunal Címero se ocupó de analizar el tratamiento impositivo que cabía otorgarle a una cooperativa, con relación al ISIB.

Es preciso destacar que, al igual que aquí lo hace el ACA, la allí actora había afirmado, a lo largo de todas las instancias judiciales, que se trataba de una cooperativa y que, consecuentemente, todas sus actividades carecían de finalidad de lucro.

La Corte refirió que, en primer lugar, resultaba necesario determinar “... si el art. 9º, inc. b), pto. I, de la ley 23.548 establece al propósito de lucro como un requisito al que deben sujetarse las legislaturas locales al definir el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos o si -como sostiene la sentencia apelada- dicha norma permite gravar con el mencionado impuesto a toda otra actividad habitual onerosa, aunque sea realizada sin propósito de lucro”.

En esa línea, recordó que el artículo 2º inciso 2º de la Ley 22006 sustituyó el inciso “b” del artículo 9º de la Ley 20221 de coparticipación de impuestos, incorporando un agregado respecto del ISIB en el que se establecían las “características básicas” a las cuales debían ajustarse las respectivas leyes provinciales que sancionaran tal impuesto con el fin de que “tengan cierto grado de homogeneidad en lo que hace, fundamentalmente, a base y a hecho imposables”. Indicó que dichas características,



entre las que se encuentra el requisito del propósito de lucro, subsisten inalteradas al haber sido mantenidas en la actual redacción de la Ley 23548.

Así, determinó que convalidar la constitucionalidad de una norma local que grava con el ISIB cualquier actividad “lucrativa o no”, con el argumento de que no se contradice, sino que se complementa con lo prescripto en la Ley de Coparticipación, constituyendo ambas parte del marco jurídico que regula el gravamen, *“... desvirtúa y vuelve inoperante la solución normativa prevista en la ley de coparticipación federal de impuestos actualmente vigente, lo que torna arbitraria la sentencia en este punto (arg. Fallos: 329: 2206, 329:3761; 330:133). En efecto, la ley de coparticipación federal dispone en su art. 9º una serie de obligaciones que asumen las provincias -por sí y por sus municipios- que adhieren voluntariamente a su régimen (Fallos: 341:939, consid. 8º), entre las que se encuentra la de ‘ajustarse’ a las ‘características básicas’ del impuesto sobre los ingresos brutos, de modo de alcanzar el grado de homogeneidad normativa perseguido por el régimen, ya recordado en el considerando 7º de este pronunciamiento. Bajo tales premisas, la sentencia incurrió en un desacierto de extrema gravedad al afirmar la interpretación de las instancias anteriores, que equivale a atribuir a la expresión ‘características básicas’ el sentido de pautas mínimas para complementar y especificar el impuesto según los propios intereses locales, pues dicha interpretación va en desmedro patente del mencionado propósito de homogeneidad normativa perseguido por la ley de coparticipación federal de impuestos respecto del impuesto sobre los ingresos brutos”*.

Descalificado así tal criterio interpretativo, examinó si resultaba sostenible entender que el régimen normativo habilita a gravar cualquier actividad habitual onerosa, con prescindencia de que persiga o no fines de lucro. Sobre este punto, concluyó en que tal tesitura *“... torna superflua y carente de toda operatividad a la expresión ‘con fines de lucro’ empleada por el art. 9º, inc. b), pto. I, de la ley 23.548. En efecto, al atribuir a la expresión ‘ejercicio de toda otra actividad habitual’, empleada en la parte final de la norma citada, el carácter de una cláusula residual que habilitaría a gravar con el impuesto a cualquier actividad habitual onerosa aunque carezca de propósito de lucro, el tribunal a quo ha desvirtuado y vuelto inoperante el texto expreso que exige la finalidad de lucro, contrariando el canon interpretativo recordado en el primer párrafo del presente considerando”*.

Sabido es que, si bien la CJSN solo decide en los procesos concretos que le son sometidos y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces tienen el deber de conformar sus decisiones a las del Tribunal. Es por ello que, según asentada doctrina, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte Suprema sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, ya que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos: 311:1644).

En este orden de ideas, por razones de seguridad jurídica y de economía procesal —dejando a salvo el criterio que adopté *in re* Sala I, “Automóvil Club Argentino c/ GCBA sobre repetición (art. 457 CCAyT)”, expte. N°14919/2004-0, sentencia del 30/10/2020—, corresponde atenerse a la solución adoptada por la CSJN y, en consecuencia, rechazar los agravios desarrollados por el GCBA.

**6.1.** Con relación a lo afirmado en torno a que el ACA perseguiría mediante el desarrollo de su actividad fines de lucro, lo cierto es que, lo que el GCBA debía haber demostrado —y no lo hizo— era que la actora tenía una finalidad distinta a la prevista en su estatuto, es decir, una finalidad de lucro. Dicha prueba se encontraba a





cargo de la demandada (conf. art. 303 del CCAyT); de lo que se deriva que su defensa también debe ser desestimada.

7. Que, en otro orden, toca expedirse respecto de los agravios del GCBA relativos a que se había ordenado la devolución de retenciones y percepciones cuya existencia no se encontraba demostrada; se había hecho lugar a la repetición sin siquiera haberse acreditado la inexistencia de deuda; y no se había probado la no traslación del tributo, circunstancia que tornaba inoperable la devolución de las sumas reclamadas.

7.1. Con relación al desconocimiento realizado por el GCBA de las retenciones y percepciones que el ACA dedujo del impuesto a pagar, el *a quo* señaló que “... más allá del desconocimiento de las retenciones realizado al contestar la demanda, las facultades de verificación y fiscalización del fisco no se [habían visto] enervadas, y no [habían sido] denunciados actos administrativos que hubiesen impugnado dichas declaraciones juradas en torno a las deducciones efectuadas por el A.C.A., proceder lógico en caso de que las retenciones no hubiesen existido o bien existido pero en menor cuantía; lo cual priva[ba] de sustento a este planteo” (conf. pág. dig. 27/28).

En su recurso, la demandada insistió en afirmar que las retenciones y percepciones discutidas no se hallaban acreditadas pero lo cierto es que, como bien lo afirmó el Sr. juez de grado, los rubros en cuestión han sido adecuadamente puestos en conocimiento del fisco en el momento en que fueron presentadas las declaraciones juradas del gravamen. En tal contexto, tampoco se desprende de estos actuados que la demandada, de haberlas considerado inexactas, las hubiese impugnado mediante el procedimiento administrativo correspondiente.

7.2. Idéntica suerte correrá el planteo relativo a la falta de acreditación de deuda de forma previa a ordenar la repetición de las sumas en juego.

En primer lugar, cabe recordar que este tribunal ha dicho que “... ante los pedidos de repetición el Fisco no sólo tiene la competencia para expedirse con relación a la obligación tributaria en juego sino que, además, cuenta con la facultad de analizar la situación fiscal del particular, con la finalidad de compensar los créditos a favor que posea con las deudas que registre por encontrarse legalmente habilitada a recaudar el pago de los tributos que verifique adeudados. Tal atribución, resulta ajena a la competencia del Poder Judicial que, oportunamente y cumplidos los recaudos pertinentes, podrá a instancia de parte revisar la validez de lo dispuesto en sede administrativa (conf. voto del Dr. Luis Francisco Lozano en los autos ‘GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Laboratorios Mar SA c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)’, ya citado; esta Sala CAyT, in re ‘Meip Ingenieria SRL c/

GCBA s/ *Accion Meramente Declarativa*, Expte. N°9112/2019-0, *sentencia del 08/07/20*)” (sala II, “First Data Cono Sur SRL c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos”, expte. N°9262/2018-0, *sentencia del 14/04/2023*, votos de la Dra. Díaz y del suscripto).

Ahora bien, sin pasar por alto ni desconocer las referidas facultades que le asisten al fisco al momento de expedirse, en sede administrativa, acerca de una pretensión de repetición de tributos, quiero destacar que, en atención al estadio procesal de este expediente, aquella posibilidad ya precluyó, por lo que aquí únicamente debe analizarse la procedencia de la devolución de las sumas que el ACA dijo haber abonado sin causa. Por lo demás, se advierte que el fisco tampoco invocó la existencia de deuda alguna del actor.

**7.3.** No a distinta solución habré de arribar respecto de la alegada falta de acreditación de la no traslación del impuesto en cuestión; circunstancia que, a entender del GCBA, impediría ordenar la devolución de las sumas abonadas sin causa.

En primer lugar, pues no es posible soslayar que el requisito de la prueba del “empobrecimiento” como requisito de procedencia de la acción de repetición no se encuentra expresamente previsto en el Código Fiscal local vigente para el período aquí en juego; como sí lo está, a modo de ejemplo, en el actual régimen de la Ley 11683 (art. 81) y en otros ordenamientos provinciales (vgr. Código Fiscal de la Provincia de Córdoba, art. 149 T.O. 2025).

En otro orden, si bien es cierto que la doctrina del “empobrecimiento” fue receptada por el Máximo Tribunal en el precedente “Mellor Goodwin” (Fallos: 287:79), no menos exacto es que, con posterioridad, tal tesitura fue explícitamente dejada sin efecto en la causa “S.A. Petroquímica P.A.S.A” (Fallos: 297:500). Aquí, la Corte fue contundente en determinar que la acción de repetición tributaria solo exige la demostración de un pago sin causa y la prueba del ingreso del gravamen, mientras que el fenómeno del “empobrecimiento” resulta ajeno a sus requisitos de procedencia, en tanto responde y se relaciona directamente con el arduo problema de la traslación de los tributos. En palabras del Tribunal, “... *el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporte el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisibles de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aun las de los directos en que aquélla se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional (...) siempre se ha reconocido interés y personería a los inmediatamente afectados por un impuesto para alegar su inconstitucionalidad sin tomar en cuenta la influencia que aquél puede tener sobre el precio de las cosas, ni quién sea el que en definitiva los abona, extremos ambos sometidos a las reglas económicas independientes de las leyes locales; que jurídicamente el derecho de repetir un pago sin causa o por causa contraria a las leyes corresponde a quien lo hizo siendo su devolución a cargo de la persona pública o privada que lo exigió*”.

En tal contexto, no escapa a mi conocimiento que, como lo pone de resalto el GCBA en su recurso, en la disidencia del Ministro Zaffaroni en la causa “Nobleza Piccardi” (Fallos: 327:4023, citado por la demandada) se hace referencia a la doctrina de “Mellor Goodwin”; mas soslaya la recurrente señalar que, en el voto mayoritario, se indica que la solución a la que allí se arriba “... *no implica un examen de los recaudos propios de procedencia de la acción de repetición en materia tributaria*



y, por ende, no significa adherir al criterio que surge del precedente de esta Corte in re 'Mellor Goodwin'" (cons. 9°).

7.4. En consecuencia, no cabe más que rechazar todos los planteos aquí examinados.

8. Que, despejadas las cuestiones que anteceden, es momento de expedirse respecto del recurso de apelación interpuesto por la parte actora.

8.1. Por un lado, el ACA cuestionó que se hubiese reconocido la tasa de interés prevista en la Resolución N°4151/SHyF/2003. Sobre el punto, entendió que resultaba "... evidente que, de mantenerse esta tasa de interés, se estaría vulnerado el principio de legalidad, por cuanto el 6% anual previsto en la **Res. MHyF 4151/03** [era] claramente insuficiente frente al derecho de propiedad del contribuyente al que se le [había confiscado] una parte de su patrimonio en condiciones inconstitucionales" (conf. pág. dig. 3/4 de Actuación N°1647025/2024, el destacado es del original).

Acerca de esta cuestión, cierto es que en el ámbito de la CABA rige la Resolución N°4151/SHyF/2003, en la cual se dispone: "*Fíjase en cincuenta centésimos por ciento (0,50%) mensuales la tasa de interés prevista en el artículo 62 del Código Fiscal TO 2003 (Separata B.O. N° 1677), aplicable en los casos de repetición, reintegro o compensación de los saldos a favor de importes abonados por los contribuyentes*".

Tal como puede verse, en la mentada Resolución se fijó una tasa de interés del cero coma cincuenta por ciento (0,50%) aplicable a los casos de repetición de tributos abonados por los contribuyentes. Si bien en el escrito de inicio la parte actora no planteó su inconstitucionalidad, lo cierto es que el contexto económico que, actualmente, afronta nuestro país, me impone ejercer de oficio su control. Para ello, basta con traer a colación, a modo de ejemplo, que variación total anual del Índice de Precios al Consumidor del INDEC arrojaba para el año 2022 un noventa y cuatro coma ocho por ciento (94,8%), para el año 2023 un doscientos once coma cuatro por ciento (211,4%) y para el año 2024 un ciento diecisiete coma ocho por ciento (117,8%) —ver, en tal sentido, informe publicado en la página web oficial del mencionado organismo—.

Para comenzar, tal como lo sostuvo el Juez Casás, la "... declaración de inconstitucionalidad de oficio de la Resolución N° 4.151/SHyF/2003 resulta compatible con la doctrina que, con carácter general, ha venido a sentar la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir de la causa: 'Rita Aurora Mill de Pereyra y Otros v. Provincia de Corrientes' —Fallos: 324:3219—, sentencia del 27 de septiembre de 2001 y que, como otros hitos fundamentales, fue reiterada en los pronunciamientos recaídos in re: 'Banco Comercial de Finanzas S.A. (En liquidación Banco Central de la República Argentina)' —Fallos: 327:3117—, sentencia del 19 de agosto de 2004 y, más

recientemente en: ‘Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y Otra c/ Ejército Argentino s/ Daños y perjuicios’ —Fallos: 335:2338—, *sentencia del 27 de noviembre de 2012*” (TSJCABA, “Aranovich, Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, Expte. N°13911/16, *sentencia del 19/09/2017*).

Zanjada esa primera cuestión, debo señalar que no resulta inconstitucional, por no existir una vulneración a la garantía de igualdad, que el Estado local disponga, por un lado, una tasa de interés para el caso de mora de los contribuyentes en el pago de sus obligaciones tributarias (v. Resolución N°4323/MHYFGC/2022) y, por el otro lado, una distinta, que podría ser menor que aquella, para el caso de repetición de tributos abonados sin causa. Ello, pues las relaciones jurídicas que unen al fisco/contribuyente en uno y otro supuesto resultan de distinta naturaleza.

En ese sentido, el Máximo Tribunal Federal se ocupó de aquella distinción y convalidó “... *el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que —por otra parte— no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda*” (Fallos: 308:283). Sostener la tesis contraria, afirmó la Corte en otro precedente, “... *llevaría como resultado que en los supuestos de reclamos de repetición la autoridad administrativa se encontraría constreñida a fijar las mismas tasas de interés aplicables para los casos de mora de los particulares en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuando las razones de interés general que justifican la elevación de las tasas en esta última situación ‘más allá de lo normal’ (...) no concurren en las acciones de repetición, respecto de las cuales no hay motivos para que los intereses superen los niveles comúnmente admitidos como razonable compensación por la indisponibilidad del capital*” (Fallos: 323:3412).

Ahora bien, las referidas facultades que le asisten al GCBA no lo habilitan, claro está, a fijar una tasa de interés para el supuesto de repetición de tributos que contravenga las más elementales pautas de razonabilidad (art. 28 CN). Ello así porque, si bien “... *todo lo relativo al ejercicio de las facultades privativas de los órganos de gobierno queda, en principio, excluido de la revisión judicial [ello no obsta a] que se despliegue con todo vigor el ejercicio del control constitucional de la razonabilidad de las leyes y de los actos administrativos* (Fallos: 112:63; 150:89; 181:264; 261:409; 264:416; 318:445); por ende, una vez constatada la iniquidad manifiesta de una norma (Fallos: 171:348; 199:483; 247:121; 312:826) o de un acto de la administración (Fallos: 292:456; 305:102; 306:126 y 400), corresponde declarar su inconstitucionalidad” (Fallos: 325:28).

Es, entonces, desde esa óptica que debe verificarse si, en el caso de autos, la tasa prevista en el artículo 1° de la Resolución N°4151/SHyF/2003 compensa a la contribuyente, de manera razonable, por la indisponibilidad del capital.

En este orden de análisis, tengo para mí que mantener y convalidar, en el contexto económico actual, una tasa del cero coma cincuenta por ciento (0,50%) mensual —fijada para el año 2003—, daría lugar a la configuración de un supuesto de confiscatoriedad de aquellas sumas dinerarias que, sin causa legítima que lo justifique, la demandada mantiene en su poder. Tal como ha sido puesto de manifiesto por el juez Casás, “... *es de público y notorio que en el lapso de 7 años [23 en el caso que nos ocupa], contado desde el pago por el contribuyente de un tributo ilegítimo hasta el momento del dictado de esta sentencia, la variación de precios superó en todos los años*



*un porcentaje de dos dígitos [en la actualidad, ascendiendo ya a tres dígitos], lo que denota que el repitente, de restituirse el capital con más el 6% de interés anual, experimentaría un grave menoscabo en su derecho de propiedad en términos sustantivos, lo que configuraría un despojo confiscatorio” (del precedente “Aranovich” ya citado).*

Por los motivos expuestos, corresponde declarar la inconstitucionalidad del artículo 1° de la Resolución N°4151/SHyF/2003. Sin desconocer lo resuelto por el TSJCABA en el referido precedente “Aranovich”, esta tesitura resultaría conteste con la adoptada por ese tribunal, recientemente, como consecuencia de su nueva integración [ver, en tal sentido, “Vivian Hnos S.A.C.I.F contra GCBA sobre repetición (art. 457 CCAYT)”, expte. N°19190/2005-0, sentencia del 22/06/2023)].

**8.2.** A distinta solución arribaré, por otro lado, con relación a la crítica efectuada contra del *dies a quo* de los accesorios determinado en el pronunciamiento recurrido.

Ello así, pues el escaso desarrollo argumental efectuado por el ACA no logra rebatir, con el debido rigor, el criterio sostenido por el magistrado de grado en cuanto a que las erogaciones que aquí pretenden repetirse se tratan de pagos espontáneos realizados por el período fiscal 2002 (v. pág. dig. 27 de Actuación N°1274895/2024); y que la *ratio legis* del precepto normativo según el cual el cómputo de los intereses corre desde la fecha de interposición del reclamo administrativo consiste en constituir en mora al fisco deudor para el supuesto en que, finalmente, el reclamo de repetición prospere (v. pág. dig. 36 de idéntica Actuación).

**8.3.** Consecuentemente y por los motivos expuestos, cabe hacer lugar, parcialmente, al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y establecer que los montos reconocidos en autos deberán calcularse aplicando el promedio que resulte de las sumas líquidas que se obtengan de (i) la tasa activa cartera general (préstamos) nominal anual vencida a treinta (30) días del Banco de la Nación Argentina y de (ii) la tasa pasiva promedio que publica el BCRA (comunicado N°14290) (conf. fallo plenario “Eiben, Franciso c/ GCBA s/ Empleo público”, Expte. N°30370/0, del 31/05/13). Ello, desde la fecha de interposición del reclamo administrativo y hasta el momento de efectivo pago.

**9.** Que, en cuanto a las costas de esta instancia, en atención a la forma en que se resuelve, corresponde que se impongan en el orden causado (conf. art. 64 del CCAYT, segundo párrafo).

Por las consideraciones expuestas, propongo al acuerdo, en caso de ser compartido mi voto, que: **i)** Se rechace el recurso de apelación interpuesto por el GCBA; **ii)** Se haga lugar, parcialmente, al recurso de apelación de la parte actora y se lo rechace en lo restante (conf. considerando 8°); y **iii)** Se impongan las costas de esta instancia en el orden causado.

Así voto.

A la cuestión planteada, el Sr. juez MARCELO LÓPEZ ALFONSÍN dijo:

Adhiero al voto del Sr. juez FERNANDO E. JUAN LIMA.

En mérito a la votación que antecede, el tribunal **RESUELVE: 1.** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el GCBA. **2.** Hacer lugar, parcialmente, al recurso de apelación de la parte actora y rechazarlo en lo restante (conf. considerando 8°). **3.** Imponer las costas de esta instancia en el orden causado.

La Sra. jueza MARIANA DÍAZ no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia.

Registro cumplido —conf. art. 11 Res. CM 42/2017, Anexo I (reemplazado por Res. CM 19/2019)—.

Notifíquese a las partes por secretaría. Asimismo, al Ministerio Público Fiscal, por la vía correspondiente.

Oportunamente, devuélvase al juzgado de origen.

