Expte. n° 6517/09 "Volkswagen Argentina SA c/ GCBA – Dirección General de Rentas (resolución 387-DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR" y sus acumulados: expte. nº 6524/09 "Velarde, Carlos s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Volkswagen Argentina SA c/ GCBA- Dirección General de Rentas (resolución 387-DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR'"; expte. nº 6527/09 "Monatirsky, Adriana Beatriz s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Volkswagen Argentina SA c/ GCBA - Dirección General de Rentas (Resolución 387-DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR'"; y expte. nº 6528/09 "Peloso, Rafael y otro s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Volkswagen Argentina SA c/ GCBA- Dirección General de Rentas (resolución 387-DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR'"

Buenos Aires, 8 de febrero de 2012

Vistas: las actuaciones indicadas en el epígrafe;

resulta:

1. Volkswagen Argentina S.A. interpuso recurso extraordinario federal (fs.1755/1774 vta.) contra la sentencia de fecha 10 de agosto de 2011 por la que el Tribunal resolvió: "1. Hacer lugar parcialmente al recurso ordinario de apelación interpuesto por el GCBA y revocar la sentencia de Cámara. 2. Hacer lugar parcialmente al recurso judicial de apelación interpuesto por Volkswagen Argentina S.A., declarar la nulidad parcial de la resolución 4216/DGR/1999 en cuanto a la determinación de la base imponible, el impuesto resultante y el monto de la multa, y rechazar las impugnaciones dirigidas contra los restantes elementos del acto. 3. Devolver las actuaciones a la Cámara para que se practique la liquidación definitiva del impuesto y la multa, según las pautas establecidas en esta sentencia" (fs. 1702/1743).

2. El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires contestó el traslado conferido y solicitó el rechazo del recurso intentado (fs. 1777/1796 vta.).

Fundamentos:

La jueza Ana María Conde dijo:

1. El recurso extraordinario federal deducido por la parte actora, pese a haberse interpuesto en tiempo oportuno, debe ser denegado.

2. En primer lugar, cabe destacar que la pieza recursiva no cumple con los recaudos de admisibilidad formal previstos en la acordada n° 4/2007 de la CSJN.

En efecto, el escrito omite transcribir las normas citadas, no publicadas en el Boletín Oficial de la República Argentina (art. 8º del reglamento), a saber: art. 247 del CCAyT, art. 38 y 39 ley 402, Resolución nº 4216/DGR/99 y en particular, la Resolución nº 1202/DGR/97. En este caso, dicho incumplimiento reviste especial gravedad porque la impugnación de la validez constitucional de esta última norma local, constituye el núcleo esencial de la cuestión federal invocada por la recurrente para habilitar la instancia extraordinaria reclamada en los términos del art. 14 de la ley n° 48.

En efecto, en su recurso extraordinario federal la actora "*cuestiona la validez constitucional de la Resolución 1202/DGR/99, por violentar el principio de legalidad en materia tributaria y por haberse aplicado* retroactivamente" (fs. 1760 vuelta); también plantea que "[O]*tra cuestión federal que suscita el pronunciamiento en crisis, consiste en que la aplicación retroactiva de la Resolución 1202/DGR/97 convalida en cabeza del VWA S.A. un impuesto que es jurídica y económicamente trasladable al precio y que por efecto de la interpretación cuestionada deviene de imposible traslación*… (fs. 1761) *en contra a las* (sic) *prohibición que contiene la mencionada Ley de Coparticipación Federal de la cual la CABA es parte y se ha comprometido a respetar frustrando la jerarquía normativa que consagra el art. 31 de la C.N*." (fs. 1761 vuelta). Finalmente, al señalar los extremos formales y materiales exigidos por los artículos 14 y 15 de la ley nº 48 expresa que "[*S*]*e encuentra identificado el caso federal en los términos del art. 14 inc. 2) de la ley 48 por cuanto se cuestiona la constitucionalidad de una norma de* (sic) *local (Resolución 1202/97) en su colisión con normas nacionales como es el Decreto que rige la materia de Ahorro Previo para Fines Determinados y su oposición a la norma limitante de las potestades tributarias locales consignadas en el art. 9 inc. b) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos"* (fs. 1773 vuelta).

En tales condiciones, la falta de cumplimiento por parte de la recurrente de los requisitos formales exigidos para la procedencia del

remedio federal intentado —omisión de transcribir las normas locales citadas indicando el período de su vigencia— basta para rechazar el recurso, en virtud de lo dispuesto por el art. 11 de la Acordada 4/2007 y conforme lo ha establecido la CSJN en numerosas ocasiones (Registros del Alto Tribunal A 675: XLIV; A 667:XLV; A 752:XLV; D 872:XLIII; M1088 XLIII; U 6XLI; entre otros).

3. A mayor abundamiento, cabe destacar que el recurrente tampoco logra plantear en debida forma una genuina cuestión federal.

3.1. Los cuestionamientos que dirige contra la constitucionalidad de la resolución n° 1202/DGR/1997 y su aplicación retroactiva, que —según la recurrente— violaría el principio de legalidad tributaria y su derecho de propiedad, constituyen alegaciones genéricas y con endebles fundamentos, lo que impide considerar acreditada la relación directa e inmediata entre las normas federales invocadas y lo debatido y resuelto en el caso (conf. art. 3.e de la acordada 4/2007).

Tal como fuera dicho en los votos que conformaron la mayoría de la sentencia dictada el 10/08/2011 por este Tribunal, no existe un conflicto real entre los invocados principios y derechos de la Constitución Nacional y los actos y normas locales, de manera tal que, más allá de lo manifestado por el recurrente, no se configura al respecto una cuestión federal compleja directa.

3.2. En cuanto a la invocada cuestión compleja indirecta que se configuraría por la colisión entre una norma local —resolución n° 1202/DGR/1997— y normas nacionales —decreto que rige la materia de Ahorro Previo para Fines Determinados, y art. 9 inc.b de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos—, cabe destacar que el planteo resulta claramente extemporáneo, pues no fue introducido por la actora al promover el recurso directo que originó esta causa (ver particularmente ap. V y VI del citado recurso, a fs. 56 vta./66 vta.). Ello impidió que los órganos judiciales intervinientes en el proceso se pronuncien al respecto.

Basta, entonces, para rechazar el remedio intentado en este punto señalar —como lo hace el GCBA al contestar el traslado respectivo— que el argumento no es más que el fruto de una reflexión tardía y por lo tanto no puede ser admitido (Fallos: 315:739; 316: 64; 317:170; 324:2962 entre muchos otros).

3.3. En cuanto a la arbitrariedad atribuida a la sentencia, que lesionaría el debido proceso adjetivo y el derecho de defensa del recurrente, no corresponde al emisor del fallo más análisis que el que arroja como resultado la ausencia de relación directa entre lo resuelto y las normas constitucionales invocadas, pues median, entre ambos,

fundamentos no federales, acerca de cuyo mérito ha precluído la oportunidad para expedirse.

Ello, desde ya, no impide recordar que la admisibilidad del recurso por esta causal es estricta según lo señala la CSJN, creadora de esta doctrina: *"La doctrina de la arbitrariedad no tiene por objeto convertir a la Corte en un tribunal de tercera instancia, ni corregir fallos equivocados (...), sino que atiende a cubrir casos de carácter excepcional en los que, deficiencias lógicas del razonamiento o una total ausencia de fundamento normativo, impidan considerar el pronunciamiento de los jueces ordinarios como la sentencia fundada en ley a que hacen referencia los arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional"* (*Fallos*: 312:246; 389, 608; 323:2196, entre otros).

3.4. Los restantes agravios en que pretende sustentar la construcción del caso federal invocado, constituyen una mera discrepancia con la valoración realizada por este Tribunal de cuestiones de hecho, prueba y derecho tributario local, materias ajenas a la vía recursiva intentada.

Al respecto, nuestro Alto Tribunal ha sostenido en numerosas ocasiones que lo atinente al análisis de los hechos y a la interpretación y aplicación de normas no federales, constituyen cuestiones propias de los jueces de la causa y ajenas, como principio, al recurso extraordinario (doctrina de *Fallos*: 271:123; 296:712; 297:140; 302:892; entre otros); pues el respeto a las autonomías locales requiere que se reserve a sus jueces el conocimiento y decisión definitiva de las causas que, en lo sustancial, versan sobre la interpretación y aplicación de las leyes y disposiciones de orden local (*Fallos*: 289:336; 293:226; 296:642; 311:2004; 323:1217, entre muchos otros).

4. Tampoco la alegación de "gravedad institucional" autoriza la concesión del remedio federal intentado, ya que la actora no ha explicado —ni mucho menos probado—de qué manera sus actividades se verían afectadas por el pago del impuesto y la multa que en definitiva se liquide de acuerdo con las pautas dadas por el Tribunal en la sentencia atacada.

Por otra parte, el recurrente tampoco demostró que lo resuelto en esta causa exceda el interés individual de las partes y afecte de modo directo al de la comunidad o principios institucionales básicos de la Constitución Nacional (*Fallos*: 324:533, 833; 326:2126 y 4240).

5. Por los motivos expuestos, el recurso extraordinario intentado no puede prosperar. Las costas se imponen a la vencida, por aplicación del principio objetivo de la derrota y por no mediar, en esta ocasión, circunstancias que justifiquen apartarse de él (art. 68, CPCCN).

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

Comparto la solución propuesta por la Sra. jueza de trámite. Tal como lo indica mi colega Ana María Conde, la presentación en examen no cumple con lo prescripto por el art. 8 de la Acordada nº 4/2007 de la CSJN toda vez que la recurrente menciona varias normas de rango local sin transcribir su texto, ni indicar su período de vigencia. Ello ocurre, entre otros, con el art. 247 del CCAyT, los arts. 38 y 39 de la ley n° 402 y la resolución n° 1202/DGR/97. De conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Acordada n° 4/2007 de la CSJN, esa circunstancia es suficiente para denegar el recurso extraordinario federal intentado por Volkswagen Argentina S.A. Así lo voto.

El juez Carlos Balbín dijo:

Adhiero a los votos de mis colegas, las juezas Ana María Conde y Alicia E. C. Ruiz.

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. La recurrente sostiene que la aplicación al caso de la pauta interpretativa contenida en la resolución 1202/97 violó su derecho de propiedad, toda vez que la habría despojado de los efectos liberatorios que tuvieron los pagos que efectuó al amparo de una pauta de interpretación que, según afirma, era sostenida por el fisco al momento de ser efectuados. No obstante la mención de una garantía constitucional, dicho agravio no habilita la competencia de este tribunal. Ello así, toda vez que la cuestión de autos no consiste en establecer si el art. 17 de la Constitución Nacional u otras cláusulas constitucionales amparan como derecho adquirido el de tener por cancelada una obligación cuando el cumplimiento fue hecho conforme pautas que el fisco entendía que, para ese entonces, brindaban efectos liberatorios al referido pago —asunto que sería dirimible por medio de la interpretación de la Constitución Nacional—, sino que consiste en establecer si esas pautas existían efectivamente, cuestión exclusivamente de hecho, por tanto ajena a la vía intentada (en sentido concordante puede verse mi voto *in re* “Gómez, José Camilo s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Gómez, José Camilo y otros c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)’”, expte. n° 4318/05 sentencia del 9/9/2006 y en “Volkswagen S.A de ahorro para fines determinados s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Volkswagen S.A de ahorro para

fines determinados c/ GCBA s/ recurso Apel. Jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.)'", expte. nº 4723/06, sentencia del 15/11/2006).

2. También destaca la recurrente que en el caso se habrían violado los principios de legalidad e irretroactividad tributarios. Sería ello así, porque la resolución 1202/DGR/97, según postula, creó un hecho imponible no previsto en el Código Fiscal, y lo aplicó retroactivamente, aunque la situación que relata quedaría mejor descripta como modificación de los elementos de un hecho imponible ya existente. Cualquiera fuere el caso, el agravio no gira en torno a los alcances del principio de legalidad sino al invocado exceso reglamentario, cuestión resuelta con apoyo en una interpretación posible de la resolución mencionada, el Código Fiscal, y la Ley Tarifaria. En dicho orden de ideas, la invocación del principio de irretroactividad tributaria, a estos efectos, carece de relación directa con lo resuelto, toda vez que, según el pronunciamiento impugnado, la resolución 1202/97 no creo un hecho imponible ni modificó los elementos de una obligación tributaria existente, sino que se limitó formular una interpretación de la obligación introducida por la ley (cf. nuevamente mi voto en "Volkswagen S.A…" expte nº 4723/06 ya citado).

3. La invocada vulneración del principio de división de poderes tampoco guarda relación directa con el pronunciamiento impugnado por cuanto, a diferencia de lo postulado en el recurso, no se ha ordenado emitir un nuevo acto de determinación en sede judicial sino que se ha ordenado liquidar, en la etapa de ejecución de sentencia, sólo aquella parte del acto administrativo de determinación que no fue anulada por la sentencia impugnada, en tanto esa porción es la que queda abarcada por el rechazo parcial de la demanda instada por la parte actora.

4. A su turno, la "violación de la doble instancia judicial" (fs. 1771 vta.) —generada, según el recurrente, por la amplitud de conocimiento atribuida al recurso ordinario de apelación que suscitó la revocación de la sentencia que había declarado la nulidad parcial de un acto de determinación tributaria en el marco de un recurso directo de apelación—, no viene ligada por Volkswagen S.A a previsión constitucional alguna que acuerde el derecho a recurrir la sentencia definitiva en un proceso que, como el que nos ocupa, no tiene naturaleza penal. En la medida que el recurrente sostiene su planteo a partir de la inteligencia que asigna a diversas normas locales (art. 247 del CCAyT y arts. 27/38 de la ley 402) su análisis conduciría a garantizar una supuesta recta interpretación de la normativa procesal

invocada, cuestión ajena a la intervención de la CSJN en la vía intentada.

5. En cambio, dado que la vulneración de la "doble instancia jurisdiccional" respecto de la multa (fs. 1772) —que el recurrente invoca con apoyo en el apartamiento de las previsiones del art. 8, apartado 2, inc. h del PSJCR—, remite a la interpretación de una cuestión federal, corresponde conceder en ese punto el remedio federal planteado (art. 14 inc. 3 de la ley 48).

6. En cuanto a la denunciada incompatibilidad que existiría entre, por un lado, la resolución 1202/DGR/97 y, por otro, el decreto nacional que regula la actividad de "Ahorro Previo para Fines Determinados" y el art. 9 inc. b de la ley de coparticipación, me remito al punto 3.2 del voto de la Sra. jueza de trámite en cuanto allí se sostiene que tales agravios son fruto de una reflexión tardía.

7. Finalmente, tal como señala mi colega Ana María Conde, en relación con "la arbitrariedad atribuida a la sentencia, que lesionaría el debido proceso adjetivo y el derecho de defensa del recurrente, no corresponde al emisor del fallo más análisis que el que arroja como resultado la ausencia de relación directa entre lo resuelto y las normas constitucionales invocadas, pues median, entre ambos, fundamentos no federales, acerca de cuyo mérito ha precluído la oportunidad para expedirse".

Por todo lo dicho, voto por conceder el recurso federal interpuesto en relación con la multa (punto 5) y denegarlo respecto del resto de los agravios. Las costas se imponen en un 80% a la recurrente y en un 20% al demandado en función del resultado al que se arriba (art. 68 del CPCCN).

El juez José Osvaldo Casás dijo:

De manera consecuente con el sentido en el que emití mi voto al dictar este Tribunal en autos la sentencia de fecha 10 de agosto de 2011 —particularmente, en tanto entiendo que la Resolución nº 1202 de la DGRyRU/97 infringe de manera palmaria el principio de reserva de ley tributaria— e, incluso, por cuanto la Resolución nº 4216/DGR/1999 violenta el de culpabilidad en materia sancionatoria, considero que corresponde la concesión del recurso extraordinario federal interpuesto por la parte actora por encontrarse configurada en el caso una cuestión federal suficiente.

Costas a la vencida.

Así lo voto.

Por ello, por mayoría,

el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:

1. Denegar el recurso extraordinario federal planteado por Volkswagen Argentina S.A., con costas.

2. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se remita como está ordenado a fs. 1743, punto 7.