



### *Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 24 días del mes de febrero de dos mil cuatro, se reúnen en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Dres. Esteban Centanaro, Carlos F. Balbín y Horacio G. Corti, para conocer en el recurso de apelación judicial interpuesto a fs. 1 contra la resolución 5277/DGR/2000 de fecha 22 de noviembre de 2000, dictada en los autos caratulados: “INGENIERIA GASTRONOMICA S.A. contra DIRECCION GENERAL DE RENTAS (RES. 5277/DGR/2000) sobre RECURSO DE APELACION JUDICIAL C/ DECISIONES DE DGR”, expte. RDC-51, y habiéndose practicado el sorteo pertinente resulta que debe observarse el siguiente orden: Dr. Esteban Centanaro, Dr. Carlos F. Balbín y Horacio G. Corti, resolviendo plantear y votar la siguiente cuestión: ¿es justa la resolución apelada?.

A la cuestión planteada el Dr. Esteban Centanaro dijo:

I. A fs. 1 se interpone, de acuerdo a lo establecido por el art. 115 del Código Fiscal (t.o. 2000), recurso de apelación ante la Cámara del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contra la resolución 5277-DGR/2000 de fecha 22 de noviembre de 2000, suscripta por el Director General de la Dirección General de Rentas, por la que se hace lugar parcialmente al recurso de reconsideración oportunamente interpuesto contra la resolución 6990-DGRyEI/98. La resolución 5277-DGR/2000 ratifica la determinación de oficio respecto de los períodos 1993 (12° ant. mens.), 1994 (1° a 12° ant. mens.), 1995 (1° a 12° ant. mens.), 1996 (1° a 12° ant. mens.), 1997 (1° a 12° ant. mens.) y 1998 (1° a 8° ant. mens.) en la suma de \$ 655.582,37; adecua el monto de la multa a la suma de \$ 477.872,14, equivalente al 65 % del impuesto omitido por encontrar a la empresa incurso en la figura de evasión fiscal.

II. La parte apelante interpone el recurso de apelación judicial por considerar ilegítima y arbitraria la res. 5277-DGR/2000. Ingeniería Gastronómica S.A. solicitó como cuestión previa la nulidad de las actuaciones administrativas. En cuanto a los agravios en relación con la cuestión de fondo, éstos son resumidos por la parte apelante en su alegato de la siguiente manera: “i) la DGR no podría desconocer los efectos del acto administrativo que otorgó la exención; ii) corresponde aplicar la alícuota del 1,5 % para el período fiscal 1996” (**donde en realidad debería decir anticipo 12° del año 1993**); “iii) no resulta legítimo tributar el IIBR sobre los intereses generados por el desarrollo de la actividad industrial; iv) las ventas originadas por el rubro ‘fabricación venta final’ no fueron efectuadas a ‘consumidores finales’ ni a ‘público consumidor’; v) la pretensión fiscal vulnera el principio de irretroactividad, el derecho de propiedad y el principio de legalidad;

vi) no existe infracción punible; vii) la DGR no respeta los lineamientos del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento; viii) la tesitura de la DGR fractura la unidad del derecho sustantivo nacional y vulnera los principios de razonabilidad y seguridad jurídica tutelados en la Carta Magna”. Disiente con el Director General de Rentas quien afirma que la infracción sancionada se comete con la omisión total o parcial del pago del tributo, sin necesidad de demostrar componente subjetivo alguno. Finalmente, solicita se revoque la resolución recurrida, y por ende, la determinación del impuesto y las sanciones aplicadas, con expresa imposición de costas a la administración.

III. Ante todo cabe señalar que sin perjuicio de la opinión en contrario del suscripto, expuesta oportunamente en el precedente de la sala II “*Vicla S.A. c/ DGR (Res. N° 4412/DGR/2000) s/ Recurso de apelación judicial c/ Decisiones de DGR*”, expte RCD 36, de fecha 22 de agosto de 2002, con la solución fallada por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires *in re “G.C.B.A. s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en `Vicla S.A. c/ DGR (Res. n° 4412/DGR/2000) s/ Recurso de apelación judicial c/ Decisiones de DGR*”, expte. 1988/02, de fecha 02 de abril de 2003, atendiendo a razones de estricta economía procesal resulta aconsejable juzgar la presente con arreglo a la jurisprudencia del Máximo Tribunal local apuntada por ser sustancialmente análoga, a la cual me iré remitiendo cuando sea pertinente a lo largo de este voto. En el mismo se decidió remitir a la sala I de este fuero las actuaciones mencionadas a fin de que se dicte un nuevo pronunciamiento.

IV. Consideraré primeramente, por cuestiones metodológicas, la solicitud de la nulidad de las actuaciones administrativas por parte de la apelante, ya que si ésta prosperara el planteo de los agravios se tornarían abstractos.

La recurrente advierte que la resolución 5967-DGRyEI/98, por medio de la cual se inició el procedimiento de determinación de oficio, adolece de causa al no sustentarse en el derecho aplicable ni mencionar en qué derecho se funda. Sostiene que esta ausencia de cita legal y la omisión de las normas que no avalaron la conducta fiscal, convirtieron el accionar de la administración en arbitrario e irrazonable. Asimismo, observa una falta de motivación del acto administrativo por cuanto omite expresar en forma concreta las razones que indujeron a emitir el acto. Oportunamente, la recurrente solicitó la declaración de la nulidad de esta resolución por falta de causa y de motivación, así como por arbitrariedad. A través de la resolución 6990-DGR/98 la DGR determinó de oficio la obligación impositiva. La recurrente aduce que también ésta adolece de vicios graves que afectan su validez. Contra la misma interpuso recurso de reconsideración, solicitando su nulidad. Finalmente, Ingeniería Gastronómica S.A. entiende que mediante el dictado de la resolución 5277-DGR/2000, la administración repite su actuación arbitraria, sin realizar análisis de las



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

consideraciones de hecho y derecho expuestas, como así tampoco de las pruebas ofrecidas oportunamente.

Continúa sosteniendo que *“En virtud de estas irregularidades que surgen de los actos administrativos cuestionados, se colocó a nuestro mandante en un estado de indefensión absoluta, lo que habilita a sostener la declaración de nulidad de aquellos actos tal como lo expresáramos oportunamente (cfme. Art. 14 de la ley de procedimientos administrativos de la ciudad de Buenos Aires), toda vez que falta la causa por no existir o ser falsos los hechos o los derechos invocados, por violarse la ley aplicable y por faltar a las formas esenciales que inspiran su dictado. En este sentido, resulta notorio que las resoluciones administrativas impugnadas adolecen del vicio de falta de causa, de objeto, de procedimiento y de motivación, todos estos requisitos esenciales para que los actos administrativos dictados resulten válidos (cfme. art 7 de la ley de procedimientos mencionada) ... (i) la falta de causa en las resoluciones, se verifica la ausencia de mención del derecho aplicable al caso concreto. ... (ii) la ausencia del objeto como requisito esencial del acto se perfecciona por cuanto no decide respecto de las peticiones formuladas en la contestación de la vista y en el recurso de reconsideración, a punto tal que se confirma el impuesto determinado sobre conceptos que se encuentran cancelados y de los cuales la DGR ha tomado debido conocimiento. ... (iii) la falta de un procedimiento conforme la ley aplicable se verifica ante la ausencia del dictamen jurídico emanado del órgano de asesoramiento competente, lo cual resulta esencial por cuanto el acto afecta derechos subjetivos e intereses legítimos. ... (iv) la ausencia de motivación aparece manifiesta en cuanto las resoluciones impugnadas no expresan las razones que fundamentan la decisión, dejando a voluntad exclusiva de nuestro mandante suponer cuales pudieron haber sido los motivos que avalan la posición fiscal.”*

Finalmente, la apelante agrega que *“...la resolución que se apela incurre en clara arbitrariedad técnica ... a) No decide cuestiones oportunamente planteadas y que son esenciales para la decisión del diferendo, como por ejemplo la irretroactividad de la ley, la sustancia de la nulidad, la irrevocabilidad de los actos administrativos, las impugnaciones de orden constitucional, etc., lo que torna a la resolución arbitraria en sentido técnico ... b) Prescinde de textos legales sin dar razón alguna, como por ejemplo el del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, el de la estructura tarifaria que distingue troncalmente actividad primaria, actividad industrial, comercio y servicios, de forma que no permite interpolaciones, o el propio de la exención a la industria ... c) Aplica una norma no vigente, que permitiera quitar el carácter de industria en razón de los comportamientos o las características de quienes le adquieren los productos que fabrican ..., y se arroga al fallar el papel de legislador, ya que esa norma obviamente no existe, y si existiera sería opuesta a la estructura básica y elemental de nuestro ordenamiento jurídico ... d)*

*Prescinde de prueba decisiva, como es evidencia de la exención y su subsistencia, las características de los adquirentes de los productos, la naturaleza de los productos que no admite cadenas de representaciones o concesionarios, ni son diseñados para el uso de un consumidor final, etc., ... e) Da como fundamento pautas de excesiva latitud, como cuando se reduce a señalar que los compradores utilizan los equipos adquiridos como bienes de uso, lo que nada significa, o que no continúan con la cadena de comercialización, sin hacerse cargo de la naturaleza de los productos ni de los demás argumentos expuestos en el descargo y el recurso, o que del `del análisis efectuado se concluye ...´ sin decir cuál ha sido éste ... incurriendo así en afirmaciones dogmáticas que constituyen un fundamento sólo aparente ... f) Incorre en autocontradicción, grave y determinante, como por ejemplo cuando en un mismo considerando ... afirma: i) que la afectada es una fábrica, ii) que fabrica equipos, iii) que son equipos de gastronomía, iv) que sus ventas son realizadas (¿todas?) al público consumidor, v) y al mismo tiempo consigna como público consumidor a cadenas de supermercados, patios de comida de shoppings, restaurantes, comedores para importantes industrias y cadenas de hoteles, lo que es incompatible ... h) Incorre en exceso ritual manifiesto, al aferrarse superficialmente a una norma que tiene otro significado y otro fundamento, desoyendo todas las alegaciones que se le formulan, y atendiendo exclusivamente a un afán recaudatorio que desnaturaliza al Pacto Fiscal y al Impuesto sobre Ingresos Brutos, así como a los objetivos superiores de alta política en que se inspiran las normas y los principios ...”*

Al respecto, esta sala ha sostenido *in re* “Quiroga Estela Julia c/ G.C.B.A.- Secretaría de Hacienda y Finanzas- Dirección de Medicina del Trabajo s/ Amparo”, expte. 3906, que todo acto administrativo debe reunir, para su validez, los requisitos esenciales enunciados en los arts. 7 y 8 de la LPA.

El primero de ellos establece que: “*son requisitos esenciales del acto administrativo: (...) b) causa. deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; c) Objeto. El objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos; d) Procedimientos. Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos o intereses legítimos; e) Motivación. Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo ...”*

V. La causa es entendida como los antecedentes de hecho y de derecho que sirven de sustento al acto administrativo. Por lo tanto, cuando tales circunstancias fácticas son



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

inexistentes, o bien distintas a las invocadas, el acto se encuentra viciado y corresponde su declaración de nulidad (conf. esta Sala *in re* “*Auto Generali S.A. y Otros c/ GCBA s/ Otras demandas contra la aut. administrativa*”, expte. 5740, de fecha 24 de junio de 2003).

El 21 de julio de 1997 se procedió a requerir información necesaria para la verificación impositiva por acta de iniciación de inspección. El 4 de marzo de 1998 la inspectora actuante solicitó ampliación de la inspección, atento haber observado que Ingeniería Gastronómica S.A., cuya actividad es la Fabricación de Bienes de Capital (artículos para gastronomía) no abona ISIB por estar exento, cuando debería tributar la alícuota del 3 % correspondiente a venta de bienes de capital a público consumidor. Con fecha 14 de octubre de 1998 le entregaron a la apelante planillas de diferencia de verificación, dejando el accionante constancia en el acta pertinente que no presta conformidad a las mismas.

El informe de la inspección señala que del análisis de la facturación emitida por el contribuyente, la totalidad de las mismas se realizan bajo el concepto de venta final, ya que los compradores son empresas que utilizan los bienes adquiridos como bienes de uso, no continuando los mismos dentro de la cadena de comercialización (por ejemplo para su posterior venta). Se determinan diferencias de verificación sobre base cierta, en virtud de las diferencias originadas por “Fabricación venta final”; “Reventa y Service”, “Venta de fabricación propia a consumidores finales” e “Intereses cobrados”. Se reclaman diferencias de impuestos a favor del fisco por las posiciones 12/93 a 8/98, originadas por diferencia de alícuota para la fabricación y venta de bienes cuyo destino es el consumo para el adquirente y por diferencia de alícuota por las ventas correspondientes a service y reventa para los períodos 1/94 a 12/95, intereses cobrados y ventas realizadas a consumidores finales.

Como resultado de la inspección se establecen ajustes a favor del fisco local. La DGR determina, por resolución 5967-DGRyEI/98, que existen diferencias entre los ingresos declarados por la contribuyente y los verificados por la inspección actuante y diferencia de impuesto por incorrecta aplicación de alícuota respecto del rubro “Fabricación venta final” (anticipo 12.93) y omisión total en la declaración de ingresos y pago del impuesto resultante respecto de los rubros “Fabricación venta final”, “Reventa” y “Service” (anticipos 1 a 4, 6 y 7.94; 4, 8 y 9.95; 8.98), respecto de los rubros “Fabricación venta final”, “Reventa”, “Intereses” y “Service” (anticipos 5, 8 a 12.94; 1 a 3, 5 a 7, 10 a 12.95), respecto de los rubros “Fabricación venta final”, “Intereses” y “Service” (anticipos 1, 6, 11 y 12.96), respecto de los rubros “Fabricación venta final”, “Fabricación consumidor final”, “intereses” y “Service” (anticipos 2, 3, 5, 7, 8 y 10.96; 1, 4 a 11.97), respecto de los rubros “Fabricación venta final”, “Fabricación consumidor final”, y “Service” (anticipos 4.96; 2, 3 y 12.97), respecto de los rubros “Fabricación venta final”, “Fabricación consumidor final”, “Reventa” y “Service” (anticipos 1 a 7.98), y respecto de los rubros “Fabricación venta

final”, “Fabricación consumidor final”, “Intereses” y “Service”, y diferencia de ingresos y de impuestos por incorrecta aplicación de alícuota respecto del rubro “Reventa” (anticipos 9.96).

En la misma resolución la administración detalla la documentación que tuvo en cuenta para establecer las diferencias de verificación y manifiesta que se confeccionaron las planillas de diferencias de verificación, cuya conformidad no fue prestada por la firma ni abonado el ajuste frente al traslado e intimación de pago del impuesto resultante. Asimismo, aclara que se amplía el sumario a instruir por los anticipos mensuales 1 a 12.96 y 1 a 6 y 12.97, abonados fuera de término y en el curso de verificación. En los considerandos de la resolución la autoridad de aplicación establece que corresponde iniciar el procedimiento de determinación de oficio de su materia imponible, tal como lo prescriben los arts. 96, 106, 107, 108, 109, 111, 112, 114, 115 y 116 de la ordenanza fiscal (t.o. 1998). Finalmente, señala que los hechos descriptos constituyen omisiones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que configuran presuntivamente infracciones a los deberes fiscales de orden material, susceptibles de sanción con las penas pecuniarias previstas en los arts. 61 o 62 de la ordenanza fiscal (t.o. 1998). Por ello, el interventor de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario resuelve iniciar el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible y de las obligaciones fiscales consiguientes, con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos con respecto a los anticipos y períodos fiscales mencionados precedentemente, instruir sumario a la contribuyente y conferirle vista de las actuaciones. Con fecha 28 de diciembre de 1998 la contribuyente contestó la vista de la determinación de oficio conferida y efectuó el correspondiente descargo.

Por medio de la resolución 6990-DGRyEI/98, el Interventor de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario, luego de detallar los hechos que dieron lugar a este acto administrativo, y en virtud de los arts. 96, 106, 107, 108, 109, 111, 112, 114, 115 y 116 de la ordenanza fiscal (t.o. 1998), decidió impugnar las liquidaciones efectuadas por la apelante, encuadrando su actividad sujeta a tributo como Fabricación y Venta de Equipos Gastronómicos- Service y Venta de Mercadería de Reventa, determinar de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto resultante en la suma de \$ 735.187,90, con más el interés fijado por el art. 49 de la ordenanza fiscal (t.o. 1998) hasta la fecha de su efectivo pago; y considerar a la contribuyente incurso en la figura de evasión fiscal en los términos del art. 61 de la misma normativa, aplicándole una multa de \$ 611.208,14, equivalente al 80 % del impuesto omitido (conf. art. 70 del mencionado cuerpo legal).

Con fecha 14 de enero de 1999 Ingeniería Gastronómica S.A. interpone recurso de reconsideración contra el mencionado acto, el cual es resuelto por resolución 5277-DGR/2000 de fecha 22 de noviembre de 2000. El Director General de la Dirección General de Rentas resuelve hacer lugar parcialmente al mismo, confirmando parcialmente la resolución 6990. Para ello, tuvo en cuenta el acogimiento de la contribuyente al plan de



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

facilidades 1708/97. Asimismo, adecua el monto de la multa en \$ 477.872,14, equivalente al 65 % del impuesto omitido. Frente a esta resolución, el contribuyente interpone recurso de apelación el 28 de diciembre de 2000.

De conformidad con la normativa reseñada y atento los antecedentes fácticos que surgen de autos, corresponde concluir que la solicitud de nulidad por falta de causa, efectuado por la parte apelante, no puede tener favorable acogida.

VI. Asimismo, la recurrente manifiesta que las resoluciones impugnadas carecen de motivación, al no expresar las razones que fundamentaron la decisión.

Al respecto, esta sala ha tenido oportunidad de expresar que *“la exigencia legal de fundar el acto administrativo, a través de la motivación, tiene por objeto garantizar los derechos de los particulares y, en especial, la garantía de defensa, al permitirles conocer las razones que indujeron a la administración a dictar el acto. Asimismo, la motivación constituye un elemento de esencial trascendencia para el juez llamado a controlar la actividad administrativa, toda vez que le permite revisar acabadamente su legitimidad”* (in re *“Quiroga”*, ya citado).

Expuesto lo que antecede, considero que, de la lectura del acto referido y de las constancias del expediente establecidas en el considerando precedente, surge que la administración expresó acabadamente las razones que fundamentaron su decisión. Por lo cual, la pretensión de la recurrente no puede prosperar.

VII. Con respecto a la ausencia del objeto, la recurrente manifiesta que la administración no decide respecto de las peticiones formuladas en la contestación de la vista y en el recurso de reconsideración, a punto tal que confirma el impuesto determinado sobre conceptos que se encuentran cancelados y de los cuales la DGR ha tomado debido conocimiento.

De las actuaciones administrativas surge que : 1) El 07/7/97 se notificó a Ingeniería Gastronómica S.A. que la DGR iniciaría una verificación impositiva en dicha empresa (fs. 2 de las actuaciones administrativas); 2) El 13/10/98 se informó a la accionante acerca de la existencia de diferencias determinadas por el inspector actuante por un total de \$ 743.330,66, conforme resulta de acta obrante a fs. 348 de las actuaciones administrativas. La recurrente no prestó conformidad con los ajustes reclamados (fs. 409); 3) El 03/11/98 Ingeniería Gastronómica S.A. se acogió al plan de facilidades de pago establecido por decreto 1708/97, res. 3642-SHyF-98, por la suma de \$106.666,49 (fs. 72/85 del expediente administrativo), cuya concordancia con los originales se declara a fs. 95 y 96. A fs. 506 de las mismas actuaciones obra la copia de la nota que la accionante habría presentado ante la DGR el 4/11/98 poniéndola en conocimiento del mencionado acogimiento; 4) El 23/11/98

se dictó la resolución 5967-DGRyEI/98, que dispone iniciar el procedimiento de determinación de oficio e instruir sumario por la presunta comisión de infracciones fiscales (fs. 426/9 de las actuaciones administrativas), la que fue notificada a la contribuyente el 02/12/98 (fs. 435/6 de esas actuaciones); 5) El procedimiento de determinación de oficio culminó con el dictado, el 31/12/98, de la resolución 6990-DGRyEI/98, que resuelve determinar de oficio sobre base cierta la materia imponible e intimó a la actora al pago de la suma de \$ 735.187,90, resultante de la diferencias emergentes de la determinación, con más sus correspondientes intereses, así como una multa de \$ 611.208,14, por considerarla incurso en la figura de evasión fiscal (fs. 546/7 del mismo expediente); 6) Contra esa resolución Ingeniería Gastronómica S.A. interpuso recurso de reconsideración (fs. 1/58 de la carpeta interna n° 47088); 7) El recurso fue resuelto por resolución 5277-DGRyEI/2000, del 22/11/2000 (fs. 117/9 de la carpeta interna n° 47088). En ella, y meritualmente el acogimiento de la actora al plan de facilidades 1708/97, se dispone hacer lugar parcialmente al recurso, y si bien se ratifica la determinación de oficio, ella se adecua a las sumas consignadas en el anexo de fs. 120 de la carpeta interna n° 47088, es decir, a \$ 655.582,37. Se reduce asimismo el monto de la multa, fijándose en la suma de \$ 477.872,14; 8) Contra esa resolución, Ingeniería Gastronómica S.A. interpuso recurso judicial de apelación (fs. 1 del presente expediente).

Una vez excluidos los rubros erróneamente incluidos, el recurso judicial se dirigió a cuestionar la totalidad de las sumas oportunamente determinadas que no fueron consentidas.

Del relato de los hechos efectuado en el acápite anterior corresponde concluir que el planteo referente a la nulidad por falta de objeto efectuado por la recurrente no puede tener favorable acogida.

VIII. Finalmente, Ingeniería Gastronómica S.A. aduce, al momento de interponer el recurso de reconsideración, que las resoluciones impugnadas carecen del dictamen jurídico obligatorio.

La recurrente manifiesta que “la falta de procedimiento conforme la ley aplicable se verifica ante la ausencia del dictamen jurídico emanado del órgano de asesoramiento competente, lo cual resulta esencial por cuanto el acto afecta derechos subjetivos e intereses legítimos.”

Al respecto esta sala tuvo oportunidad de expedirse in re “*Vicla Sociedad Anónima c/ D.G.R. s/ Res. N° 4412/DGR/2000 s/ Recurso de apelación judicial c/ Decisiones de D.G.R.*”, expte. RCD 36, de fecha 08 de octubre de 2003, estableciendo que “... *el procedimiento administrativo constituye un instrumento protector tanto de las prerrogativas estatales como de las garantías de los particulares. A través del establecimiento de un procedimiento que determine el cauce formal por cuyo intermedio habrá de desplegarse la actividad estatal se garantiza la eficaz satisfacción del interés*





## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

*público, el debido respeto al orden jurídico, la eficacia en la actividad administrativa y, en igual medida, el adecuado respeto a los derechos de los particulares. ... En consecuencia, con anterioridad al dictado de todo acto administrativo, deben cumplirse con los procedimientos previstos en el ordenamiento de aplicación y, en particular, el dictamen jurídico del área pertinente, de manera que su omisión transforma en nulo al acto dictado”* (del voto del Dr. Carlos F. Balbín).

El código fiscal (t.o. 1998)- período en el cual se desarrolló el procedimiento por parte de la D.G.R.- establece en su art. 96, inc. 24 que *“En los casos de dictámenes que resuelven cuestiones administrativas de índole estrictamente tributaria, tanto de carácter particular como general, con carácter previo a la notificación al contribuyente, la Dirección General debe expedir el dictamen jurídico previo, conforme la Ley 19.549”*. A su vez, el Código Fiscal del año 1999, art. 107 inc. 25, agrega que *“ ... la intervención de la Procuración General resultará obligatoria en los términos de la ley de procedimientos administrativos de la Ciudad y art. 134 de la Constitución de la Ciudad”*. Idéntica norma contiene el inc. 25 del art. 116 del Código Fiscal para el año 2000.

De las probanzas de autos surge que el Jefe de Departamento de Procedimientos Tributarios de la Dirección Técnico Tributaria de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliaria eleva, por intermedio de la Directora de la Dirección Técnico Tributaria, al Interventor de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario el proyecto de resolución iniciando el procedimiento de determinación de oficio e instruyendo sumario por infracción a los deberes fiscales de orden material a la contribuyente de referencia (fs. 427 del expediente administrativo). El 30 de diciembre de 1998 el Jefe de Departamento de Procedimientos Tributarios de la Dirección Técnico Tributaria de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliaria eleva, por intermedio de la Directora de la Dirección Técnico Tributaria, al Interventor de la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario el proyecto de resolución determinando de oficio la materia imponible y aplicando multa a la contribuyente (fs. 521 del expediente administrativo). Finalmente, a fs. 102 de la carpeta interna 47088 consta el informe emitido por el Departamento de la Asesoría Técnica de la Dirección de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas, previo al dictado de la resolución 5277-DGR/2000, que aquí se apela.

De la reseña precedente, se concluye que se ha cumplido con el presupuesto sobre el procedimiento establecido en el código fiscal.

Con respecto al requisito de intervención de la Procuración General, esta sala ha manifestado en el precedente antes mencionado que *“... su observancia solamente resultará obligatoria cuando así lo exija la Ley de procedimientos Administrativos. En consecuencia, ... el referido cuerpo normativo solamente ha previsto la obligatoriedad de la intervención*

*previa de la Procuración General cuando corresponda resolver un recurso jerárquico-artículo 111 de la LPA ...”* (del voto del Dr. Carlos F. Balbín). Tal no es el caso de autos.

Por ello, atento a las manifestaciones precedentemente expuestas, corresponde concluir que la pretensión de la parte recurrente en cuanto a la solicitud de la nulidad por vicios del procedimiento no puede tener favorable acogida.

IX. Una vez descartada la nulidad de las resoluciones que dieron lugar a la determinación de oficio del impuesto a los ingresos brutos, corresponde entender en los agravios en relación con la cuestión de fondo planteados por Ingeniería Gastronómica S.A.

La misma sostiene que su actividad industrial consiste en la fabricación de maquinaria y equipos para la elaboración y envasado de productos alimentarios y bebidas, instalaciones destinadas a grandes operadores institucionales como cadenas de hoteles, de shoppings, empresas con comedores para numeroso personal, etc. Agrega que esta actividad está exenta del impuesto sobre los ingresos brutos en virtud de las disposiciones dictadas en razón del compromiso asumido en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento de fecha 12/08/93, exención que ha sido conferida mediante constancia n° 000907 extendida por la DGR el 21/06/96. Además de estas ventas, la sumariada realiza ventas de escasa significación a personas que destinan esos equipos a un quincho, a una casa de campo o al country. Estas operaciones son ventas a consumidores finales con tratamiento especial en el impuesto sobre los ingresos brutos, el cual es el tratamiento de los comerciantes. Tales ventas no estarían alcanzadas por la exención. Asimismo, la recurrente suministra el service de los equipos que fabrica y vende, y hasta realiza algunas reventas de productos propios que recibe por renovación o algún producto novedoso que importa con el fin de testear el mercado. Por estos rubros tributa el impuesto sobre los ingresos brutos con el encuadre destinado al comercio.

Cabe aclarar que con respecto a los anticipos del año 1998 Ingeniería Gastronómica S.A. afirma que ha incluido las obligaciones de ese año en el plan de facilidades de pago por haberse modificado, además, el requisito de que la planta industrial debe encontrarse en la Ciudad de Buenos Aires, hecho que no ocurría en el caso de autos. Así lo ha confirmado el inspector actuante en los siguientes términos *“Finalmente es oportuno resaltar que la firma no tributó sobre los ingresos brutos atribuidos a la Fabricación de sus bienes a partir del 1/01/98, tomando en consideración la modificación del artículo 101 inc. 23 por la Ordenanza Municipal N° 52.238, teniendo en cuenta que la planta industrial se encuentra fuera del ámbito geográfico de la Capital Federal, radicada en la localidad de Villa Lynch Provincia de Buenos Aires.”*

La apelante manifiesta que los rubros “Reventa “ y “Service” años 1994-1995; “Fabricación consumidor final” años 1996-1997; y “Fabricación venta final”, “Fabricación consumidor final”, “Reventa” y “Service” año 1998, fueron incluidos en el plan de facilidades de pago decreto 1708/97. Aclara que los rubros “Reventa “ y “Service”



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

ajustados para los años 1996-1997 han sido compensados entre sí, por existir diferencias de alícuota a favor de la recurrente. Circunscribe el objeto de su pretensión a los rubros “Fabricación venta final” años 1994-1997, “Intereses” años 1994-1997, y “Diferencia de alícuota” año 1993, ya que entiende han sido incorrectamente ajustados y correspondería dejar sin efecto la pretensión fiscal estimada.

La administración considera que existían diferencias, ya que la contribuyente fabricaba equipos de gastronomía y sus ventas se realizaban al público consumidor. La apelante no habría declarado dichas ventas a la alícuota del 3 %, atento haberlas incluido en la exención otorgada oportunamente por la DGR. Con respecto al anticipo 12.93, la DGR entendió que habría que ajustar el impuesto por aplicación errónea de la alícuota, considerando que la correcta era la general del 3 % y no la utilizada por Ingeniería Gastronómica S.A. del 1,5 %. La recurrente sostiene que la alícuota correspondiente a su actividad es la que oportunamente se aplicó, conforme al art. 33 de la ordenanza 46.475 del 22/01/93, en el cual se determina que “De conformidad con lo dispuesto por la ordenanza fiscal, establécese la tasa del 1,50 % para las siguientes actividades de producción de bienes, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta ordenanza o en la ordenanza fiscal (...) 38.000 Fabricación de productos metálicos, maquinarias y equipos”. Concluye en que el número consignado corresponde al código de actividad rubrado en la propia DGR.

Por lo tanto, la cuestión principal consiste en determinar el alcance del término “consumidor final” a fin de establecer si la actividad desarrollada por Ingeniería Gastronómica S.A. puede ser enmarcada dentro de la exención oportunamente otorgada, o si deben ser consideradas como ventas efectuadas a “consumidor final”, debiendo tributar a la alícuota del 3 %.

X. A efectos de dilucidar la cuestión debatida, resulta necesario establecer las normas aplicables al *sub examine*.

Ante todo cabe aclarar que se deja de lado el anticipo 12.93, ya que éste está fuera del alcance de la exención del impuesto a los ingresos brutos otorgada por la administración, y por ende, debería tributar, ya sea a la alícuota del 1,5 % o del 3 % de acuerdo a cómo se consideren las ventas efectuadas por Ingeniería Gastronómica.

Sentado ello, cabe poner de resalto que, reclamándose en autos períodos correspondientes a 1994/95/96/97, corresponde aplicar las ordenanzas fiscales vigentes durante tales años.

Por su parte, la ordenanza fiscal para el año 1994, luego de la modificación introducida por el decreto 92/94 (B.M. 19.724), exime, concordantemente con lo establecido en las normas tributarias posteriores, del pago del impuesto sobre los ingresos brutos a “los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes

actividades: ...b) producción industrial ... Las exenciones dispuestas en los puntos ... “b” ... tendrán vigencia a partir del 1º de enero de 1994... Las exenciones dispuestas por este inciso deberán ser solicitadas en la Dirección General de Rentas, debiendo, los que se presenten para acceder a la liberalidad, acreditar previamente en forma fehaciente el cumplimiento de sus obligaciones frente al tributo.” (art. 94 inc. 23 Código Fiscal).

El decreto 121/94 (B.M. 19.724), establece en su art. 4º que la exención prevista por el inciso 23, del art. 94, del código fiscal (t.o. 1994) no alcanza a los ingresos obtenidos en la producción de bienes (industria manufacturera) por las ventas efectuadas a consumidores finales, quienes serán tratados de la misma forma que el sector de comercialización minorista.

De las probanzas de autos surge que Ingeniería Gastronómica S.A. tramitó la exención establecida por el decreto 92/94, con las limitaciones previstas en el decreto 121/94, la cual fue otorgada el 21 de junio de 1996 con efecto retroactivo al 01 de enero de 1994. La exención fue concedida con relación a la actividad 382434 “Fabricación de maquinaria y equipos para la elaboración y envasado de productos alimentarios y bebidas”, pero no incluye a las ventas efectuadas a consumidores finales.

Por lo tanto, la recurrente gozó durante el período 1994 a 1997 de una exención sobre la actividad de Fabricación de maquinaria y equipos para la elaboración y envasado de productos alimentarios y bebidas, por la cual no debe tributar, con exclusión de las ventas efectuadas a consumidores finales, que tienen el mismo tratamiento que el sector de comercialización minorista.

Ahora bien, en el caso de autos la administración ha entendido que debería excluirse de la exención la actividad “Fabricación Venta Final”, ya que tales ventas eran efectuadas a consumidores finales.

Con respecto al término “consumidor final”, si bien no estaba definido por las normas tributarias vigentes al momento de producirse el hecho imponible, esta sala I, siguiendo los lineamientos del Tribunal Superior, ha manifestado en el precedente señalado *ut supra* (“*Vicla*”), que “... a falta de una disposición expresa que establezca para los períodos aludidos en qué casos el adquirente de un bien debe ser considerado ‘consumidor final’ en los términos de las ordenanzas fiscales, es necesario recurrir a las diferentes reglas de interpretación jurídica para determinar el alcance que corresponde asignar al referido concepto. En primer término, corresponde a su vez recurrir al método literal o gramatical para interpretar el alcance y sentido de las disposiciones de aplicación. Este criterio apunta a desentrañar el significado corriente o habitual de los términos empleados, su vinculación sintáctica o semántica y la estructura gramatical. De conformidad con una interpretación literal de los términos empleados, cabe señalar que, de acuerdo al diccionario de la Real Academia Española, el término consumir se define como ‘destruir, extinguir//Utilizar comestibles perecederos u otros géneros de vida efímera para satisfacer necesidades o gustos pasajeros’. Concordantemente con esta definición,



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

*entiendo que, de conformidad con el uso habitual que corresponde asignar a los términos empleados por el legislador, por `consumidor final` debe entenderse a quien adquiere un determinado bien para su uso o consumo personal, es decir, que lo aprovecha para sí mismo y lo extingue con su uso, sin proceder a su posterior comercialización. Cabe destacar que, recurriendo al método de interpretación armónico, corresponde tener en cuenta que, con posterioridad a algunos de los períodos bajo análisis, en las ordenanzas fiscales correspondientes a los años 1997 y 1998 se especificó el alcance que en el ámbito local tiene esa figura, al establecer que `debe considerarse consumidor final a los sujetos: 1) cuando hagan uso o consumo de los bienes adquiridos, 2) cuando el consumo se materialice en el primer uso según su actividad`. A su vez, el Decreto 304-GCBA-98 estableció que, sin perjuicio de la definición dada al referido concepto en las mencionadas ordenanzas fiscales, no se considerarían ventas efectuadas a consumidores finales cuando los adquirentes utilizan el bien adquirido `como bienes de cambio para su posterior reventa mayorista o minorista`, o cuando se los utiliza `como bienes de uso –excepto automóviles, que se afecten a un proceso industrial, a la producción primaria o minera, o a la construcción de edificios destinados a vivienda`. Finalmente, la Ley N° 150 –Código Fiscal t.o. 1999- y los códigos fiscales posteriores establecieron que constituyen consumidores finales a los fines del impuesto a los ingresos brutos `a las personas físicas o jurídicas que hagan uso o consumo de los bienes adquiridos, ya sea en beneficio propio o de su grupo social o familiar, en tanto dicho uso o consumo no implique una utilización posterior directa o indirecta, almacenamiento o afectación a procesos de producción, transformación, comercialización o prestación o locación de servicios a terceros`. Así las cosas, considero que una interpretación razonable de la normativa aplicable –de conformidad con un criterio literal y sistemático- me lleva a sostener que se encuentran gravadas por el impuesto a los ingresos brutos todas aquellas ventas de bienes efectuadas por sujetos que, a su vez, hacen uso o consumo de los mismos, en tanto ello no implique, por su parte, utilizarlos para procesos de producción, transformación, comercialización o prestación de servicios a terceros” (del voto del Dr. Carlos F. Balbín).*

De la pruebas aportadas a autos (fs. 230) surge que la firma Ledesma S.A. realizó operaciones comerciales con la apelante, cuyos productos adquiridos se destinaron a la actividad productiva de la compañía (instalaciones de cocina). Por su parte, Coto Centro Integral S.A. también adquirió productos de la recurrente, utilizados por su empresa como bienes de uso, y en menor medida, como repuestos (fs. 231/85).

Por su parte, Arcos Dorados S.A. señaló que los equipos adquiridos a la recurrente fueron activados como bienes de uso y en el caso de repuestos fueron contabilizados como gastos de mantenimiento (fs. 299).

El Hotel Costa Galana señaló que los productos adquiridos a este proveedor se utilizaron para la elaboración y conservación de alimentos, destinados al funcionamiento de los bares y restaurantes del Hotel, a los efectos de brindar un servicio a sus clientes, con el objetivo de mejorar el nivel de su actividad. El Hotel Sheraton de Argentina S.A.C. informó que los productos comprados a Ingeniería Gastronómica S.A. se utilizaron por la operación del Hotel en la cocina y las distintas confiterías y restaurantes (fs. 473). Panatel S.A. (Crowne Plaza Hotels Resorts) también adquirió equipamiento para sus cocinas (fs. 515/6).

De las probanzas de autos surge que los productos adquiridos por las distintas empresas fueron incorporados por ellas dentro de sus circuitos económicos.

Por lo tanto, en virtud de la definición establecida para “Consumidores finales”, las ventas efectuadas a cadenas de hoteles, shoppings y otras empresas no pueden ser consideradas como tales, sino que deben ser incluidas dentro de la exención oportunamente otorgada.

XI. Ahora bien, distinto es el supuesto de las ventas efectuadas a organismos públicos y a empresas que destinen los bienes adquiridos para sus comedores internos. Del informe de inspección (fs. 410/7 de las actuaciones administrativas) surge que la actividad realizada por la contribuyente es la “Fabricación de Equipos para Gastronomía”. Si bien se citan como comercializados a cadenas de supermercados, shoppings (patios de comidas), restaurantes, comedores para importantes industrias y cadenas de hoteles, el profesional cita las fojas 163 a 165 del expediente administrativo, fojas en las cuales figura una lista de clientes de Ingeniería Gastronómica S.A. En ella figuran la Armada Argentina, la Escuela de cadetes de policía, el Ministerio de Salud y Acción Social. Asimismo, de la prueba documental aportada por la recurrente e identificada como “Documental Punto 2”, la apelante manifiesta que “INGENIERIA GASTRONOMICA S.A. es la empresa argentina líder en proyectos, fabricación e instalación de cocinas y sus complementos y lavanderías, destinados a : ... comedores institucionales de fábricas, institutos correccionales, fuerzas armadas, etc. ... salud pública ... etc.”. Por su parte, de las probanzas aportadas en autos surge que Toyota Argentina S.A. manifestó que Ingeniería Gastronómica S.A. le brindó servicios de reparación y mantenimiento del equipamiento de la cocina del comedor de su planta industrial de Zárate (fs 289). Por su parte, Ford Argentina S.A. aclaró que desde el 1º de enero de 1996 hasta el 30 de enero de 2002 sólo realizó una operación con la apelante y que los productos comprados fueron utilizados para el consumo interno de la empresa. General Motors de Argentina (fs. 321/2) manifestó haber adquirido productos a Ingeniería Gastronómica S.A. y destinarlos al equipamiento de cocina y comedor del Complejo Industrial Planta Alvear (Provincia de Santa Fe). Información similar fue suministrada por Volkswagen Argentina S.A. (fs. 419) y Peugeot Citroën Argentina S.A. (fs.428), aclarando esta última que no se registran movimiento alguno entre ella e Ingeniería Gastronómica S.A. en el período 1993-1999 y que la relación comercial comenzó en el año 2001. Siemens



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

también destinó los equipos comprados al comedor fabril (fs. 353/5). Asimismo, Nobleza Piccardo (fs. 386/7) utilizó los equipos para la elaboración y conservación de alimentos en el comedor de la planta, donde comen los empleados de la compañía. IBM Argentina S.A. utilizó los servicios de mantenimiento y equipamiento para el aprovisionamiento y funcionamiento del comedor situado en sus oficinas de Martínez (fs. 414/5). Narima S.A. manifestó que los productos comercializados fueron utilizados en su mayoría como instalaciones, excepto uno que correspondió a una instalación duradera; el resto fueron gastos por reparaciones (fs. 424).

Con respecto a la ventas efectuadas a la Ciudad de Buenos Aires, esta sala I se ha expedido al respecto manifestando que “las ventas efectuadas por los industriales al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires deben considerarse como realizadas a consumidor final y tributar el impuesto sobre los ingresos brutos a la alícuota del 3%’ –*artículo 4º de la Resolución 5179 DGRyEI del 6 de febrero de 1998*-. Ello así por cuanto, a criterio de la *autoridad local*, cuando la Administración compra, lo hace para sí, y no para comercializar lo adquirido, es decir, actúa como consumidor final, por lo que ha de considerarse que los industriales que venden así sus productos deben tributar con la alícuota del 3% ...” (“*Viola*”, del voto del Dr. Carlos F. Balbín).

Luego, resulta evidente que los organismos públicos y las empresas antes referidas han adquirido los productos comercializados por Ingeniería Gastronómica S.A. y han hecho uso o consumo de los mismos. En efecto, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Estado Nacional y sus entes autárquicos, así como las empresas mencionadas no incorporan los bienes a un proceso de producción, comercialización o prestación de servicios a terceros, sino que los utilizan para cumplir objetivos de bienestar general en el caso de los organismos públicos, o bien para abastecer sus comedores internos en el caso de las empresas privadas antes mencionadas. Por lo expresado precedentemente, estimo necesario incluir dentro de este concepto a los comedores internos de las empresas.

Por ello, corresponde, en relación con estas operaciones comerciales, aplicar la alícuota correspondiente a los ingresos brutos como si fueran ventas efectuadas a consumidores finales.

Por ello, atento las consideraciones precedentemente expuestas, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por Ingeniería Gastronómica y revocar parcialmente la resolución 5277-DGRyEI/2000.

XII. La recurrente se agravió también porque la administración tiene en cuenta para determinar el impuesto sobre los ingresos brutos el rubro “Intereses Cobrados”. Estos se refieren a intereses de financiación relacionados con el desarrollo de las distintas actividades que realiza la empresa.

La apelante entiende que “*El concepto `intereses` no tiene en el ISIB una autonomía que permita considerarlo gravado por su sola existencia. ... En el caso, el rubro `intereses` se encuentra relacionado con el concepto `fabricación venta final`, siendo accesorio de éste. Como se acreditó en las presentes actuaciones ... en cuanto el rubro principal no corresponde ajustarse pues se trata de una actividad exenta, tampoco procede ajuste para el rubro accesorio que en el presente se reclama, de modo que la pretensión de la DGR resulta ilegítima.*”

Prosigue con que el hecho que los intereses integren la base imponible del tributo no otorga derecho a la administración a exigirlos cuando aquéllos son consecuencia inescindible del ejercicio de una actividad exenta. Señala que si el ejercicio de una actividad originó intereses, éstos deben seguir la suerte de la actividad principal.

Señala que ella “*... no ejerce en forma habitual una actividad financiera. Ello así, Ingeniería Gastronómica S.A. tributó el IIBR en relación a las actividades de `service`, `reventa` y `fabricación consumidor final`. A tal fin, consideró como integrante de la base imponible los importes devengados por el ejercicio de esas actividades y, en su caso, los intereses originados en tales operaciones. ... aplicó la misma alícuota para los ingresos devengados por el ejercicio de la actividad gravada que para los intereses. Ello ... en virtud del principio general de derecho común: `lo accesorio sigue a lo principal`.” Concluye en que “*Si V.E. hace prevalecer la posición de la demandada, indefectiblemente se estaría cobrando el IIBR sin haberse verificado ... el respectivo hecho imponible que autorice su cobro.*”*

Al respecto se ha expedido la CNCont.Adm.Fed., sala III, *in re* “*Chryse S.A. c/ A.F.I.P. D.G.I.*”, causa n° 46.676/99, con relación al IVA sobre intereses determinados de oficio sobre el saldo de la venta de acciones que poseía la actora de la firma Bagley S.A. en los siguientes términos: “A lo ya dicho cabe agregar la opinión coincidente de la División Jurídica de la demandada en esta causa ... Señaló ... que cuando el mismo sujeto que vende los bienes incurre en gastos necesarios para cumplir su objetivo, y por ende carga los mismos al precio del producto, la ley los considera parte del precio neto de la operación , que estará exenta o gravada, según el tratamiento objetivo del respectivo bien. En el caso, los intereses financieros generados por la enajenación de acciones (operación exenta) como accesorios de ella, se encontrarían marginados de la operación ... En esa línea se emite opinión sobre que la norma reglamentaria `desconoce el principio de unidad del hecho imponible (que se traduce en la ampliación del hecho imponible) previsto como regla general en la ley del gravamen, estableciéndose vía reglamentaria un nuevo principio de divisibilidad, extraño a la naturaleza del impuesto`. ...”

En el caso puntual, los intereses que se cobran por planes de financiación corresponden a parte del precio de la operación de venta. Los intereses devengados en virtud de pagos diferidos integran el precio neto gravado aunque se facturen o convengan por separado. El precio neto gravado corresponde a la financiación de la operación gravada





### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

a través de la cual se verifica el hecho imponible, siendo otorgada esta financiación por el vendedor. Esta es accesoria del hecho principal.

Por su parte, el art. 112 establece que *“Es ingreso bruto el valor o monto total- en dinero, en especies o en servicios- devengado por el ejercicio de la actividad gravada; quedando incluidos entre otros los siguientes conceptos: venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital.”*

Así, cabe concluir que cuando se tratan de ventas exentas del impuesto sobre los ingresos brutos, por no ser realizadas a consumidores finales, los intereses devengados en razón del pago en cuotas no puede ser considerados que deban tributar el impuesto de marras.

Por lo tanto, atento a las consideraciones precedentemente expuestas, la pretensión de la recurrente con respecto a este agravio debe tener favorable acogida en relación a la “Fabricación Venta Final” siempre y cuando no sean efectuadas a organismos públicos, las cuales son consideradas realizadas a consumidores finales y estarían excluidas de la exención materia de autos. Al no estar eximida la “Fabricación Venta Final” efectuada a estos organismos, tampoco lo estarían los intereses cobrados en caso de existir una financiación, ya que según términos de la propia apelante “ lo accesorio sigue a lo principal”.

XIII. Por último, disiente con el Director General de Rentas quien afirma que la infracción sancionada se comete con la omisión total o parcial del pago del tributo, sin necesidad de demostrar componente subjetivo alguno. Sostiene que su conducta no se adecua típicamente a la prevista por la norma como conducta prohibida y, consecuentemente, no resulta punible. Entiende que sin la existencia del elemento intencional no puede existir una acción típica, sin ésta no hay infracción y sin la misma no puede haber sanción. Asimismo, a todo evento y para el supuesto de que la administración considerara que la recurrente ha omitido impuesto por presentación de declaraciones juradas inexactas, es evidente que dicha circunstancia se habría configurado por haber incurrido en un error excusable, de derecho extrapenal, el cual lo equipara en el caso al error de hecho y exime de responsabilidad.

Cabe recordar que el Código Fiscal t.o 1998- aplicado por la D.G.R. al momento de efectuar la determinación de oficio- en su art. 147 establece que *“los anticipos mensuales y los establecidos para las actividades especiales tienen el carácter de declaración jurada y deben efectuarse de acuerdo a las normas previstas en esta ordenanza y en especial en los capítulos que rigen el impuesto sobre los ingresos brutos. Las omisiones, errores o falsedades que en ellos se comprueben están sujetos a las sanciones establecidas para la*

*evasión, defraudación fiscal y/o infracción a los deberes formales*". El mismo criterio prescribe el art. 171 código fiscal para el año 2000.

A su vez, el artículo 61 del código fiscal- t.o. 1998- establece que "*Los contribuyentes o responsables que omiten el pago total o parcial del impuesto, derecho, tasa o contribución, incurrir en evasión y son sancionados con una multa graduable entre el 50 % y el 100 % del gravamen omitido. ...*". Por su parte, el art. 77 del código fiscal t.o. 2000- aplicado por la D.G.R. al momento de resolver el recurso de reconsideración interpuesto oportunamente por la recurrente- prescribe que "*los contribuyentes o responsables que omiten el pago total o parcial del impuesto, derecho, tasa o contribución y la presentación de la declaración jurada mensual o anual, cuando ello resulta exigible, salvo error excusable, incurrir en omisión y son sancionados con una multa graduable hasta el cien (100%) del gravamen omitido*". La normativa en vigor ha efectuado una adecuación del texto del artículo 61 del Código Fiscal t.o. 1998 por el artículo 77 del Código Fiscal t.o. 2000, sustituyendo el nombre asignado a la figura -"evasión"- por el de "omisión". De las transcripciones efectuadas surge claramente que la conducta antijurídica que se reprocha es idéntica, esto es, la omisión en el pago del impuesto.

En consecuencia, atento al ordenamiento de aplicación, resulta procedente aplicar el 65 % del impuesto omitido en relación a las "ventas efectuadas a organismos públicos" e "intereses cobrados", ya que la actora no habría pagado el tributo que en razón de su situación fiscal correspondería que integre.

Por su parte, teniendo en cuenta que la accionante invoca la existencia de "error excusable"- previsto expresamente en el art. 72 del código fiscal t.o. 1998 o en el art. 77 del código fiscal t.o. 2000- esta sala I ha aplicado los criterios doctrinarios y jurisprudenciales conforme a los cuales "...la invocación de tal circunstancia exige la apreciación de cada caso particular y, desde luego, según el criterio del funcionario llamado a juzgar la situación planteada; es decir entonces que el juzgador -funcionario administrativo o judicial- debe apreciar las características del caso, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos que éste invoque en su descargo. Si algo se pudiera decir con carácter general es, únicamente, que el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se halló; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se le puede condenar" (*Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Navarrine, Susana C.*, Procedimiento Tributario, Ed. Depalma, p. 300). "Quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta" (*conf. C.S.J.N. in re `Morixe Hnos´, sentencia del 20/8/96, consid. 7º) del voto de los Dres. Nazareno, Fayt y Vázquez*). Así lo ha sostenido la Sala II de esta Cámara en la causa `Círculo de Inversores S.A. de Ahorro para fines determinados c/ GCBA -Dirección General de Rentas -Resolución 3087 -DGR-2000 s/



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

*Recurso de Apelación Judicial c/ Decisiones de DGR' ("Expte. n° RDCS -11, sentencia del 12 de julio de 2.001)" (del voto del Dr. Carlos F. Balbín).*

De conformidad con lo expuesto precedentemente, entiendo que no se han configurado en el *sub lite* circunstancias que permitan sostener razonablemente que la omisión en la integración del tributo en relación a las “ventas efectuadas a organismos públicos” e “intereses cobrados” se debió a la existencia de una situación de interpretación dudosa u oscura que indujo al contribuyente a equivocarse en la recta interpretación y aplicación de la norma.

Por ello, no se ha demostrado en el caso un supuesto de error excusable, de manera que, tampoco en este aspecto, los agravios habrán de prosperar en relación a las “ventas efectuadas a los organismos públicos” e “intereses cobrados”.

XIV. Atento haber existido vencimientos parciales y mutuos, las costas se impondrán en el orden causado (art. 65 CCAyT).

XV. Por lo tanto, a mérito de las consideraciones expuestas, jurisprudencia citada, y normas legales aplicables al caso, y oída la Sra. Fiscal de Cámara, se propone al acuerdo que en caso de ser compartido este voto, se haga lugar parcialmente al recurso de apelación judicial interpuesto por la apelante y se revoque parcialmente la resolución 5277-DGR/2000, de conformidad a lo expuesto en los considerandos del presente voto. Las costas se impondrán en el orden causado atento existir vencimientos parciales y mutuos (art. 65 CCAyT).

El Dr. Carlos F. Balbín, por los fundamentos expuestos por el Dr. Esteban Centanaro, adhiere al voto que antecede.

A la cuestión planteada el Dr. Horacio G. Corti dijo:

I. Adhiero al relato de los hechos efectuado por mi colega preopinante, Dr. Esteban Centanaro.

II. Entiendo, por las razones que a continuación se exponen, que el acto administrativo impugnado es nulo, de manera que debe hacerse lugar al recurso directo y revocarse la resolución recurrida.

III. De las actuaciones administrativas agregadas surge:

a) a fs. 426/427 se inicia el procedimiento de determinación de oficio a la empresa, se individualizan ocho “causas del ajuste” y se le confiere vista para que ofrezca su descargo (ver puntos 1 y 3 de la resolución 5967-DGRyEI-98). También se le inicia el respectivo sumario.

b) a fs. 442/493 la empresa contesta la vista, donde se exponen diversos argumentos referidos a la validez de la vista, así como a aspectos tributarios sustanciales, con inclusión de razones de índole constitucional.

c) a fs. 546/547 obra el acto que decide impugnar las liquidaciones de la empresa, determinar de oficio la materia imponible, comprobar la comisión de una infracción, aplicar una sanción e intimar las sumas en consecuencia liquidadas (cfr. res. 6990-DGRyEI-98). Como único fundamento de la determinación, la Administración señala (ver tercer considerando, fs. 546 vuelta) que “*corresponde considerar técnicamente correcto el ajuste practicado*” y, a la vez, para rechazar las impugnaciones expresadas en la contestación de la vista, se expresa (segundo considerando, fs. 546 vuelta) “*que la imputada no ha acompañado elementos de juicio ni formulado argumentos de entidad suficiente que permitan modificar el diagnóstico practicado en autos*”.

d) a fs. 1/58 (carpeta 47088) obra el recurso de reconsideración deducido, donde además de todos las críticas ya efectuadas en la contestación de la vista, se alega la nulidad del acto administrativo (ver en particular fs. 6/9).

e) a fs. 102/103 obra el dictamen, que si bien en su forma satisface las exigencias del orden jurídico, rechaza la nulidad por motivos formales y no examina la cuestión tributaria de fondo.

f) a fs. 117/118 se encuentra la resolución que rechaza el recurso de reconsideración, donde sólo se reproducen los escuetos términos del dictamen antes indicado (cfr. res. 5277-DGR-2000).

IV. Luego, la empresa deduce el recurso directo ante la Cámara, en ese entonces previsto en el Código Fiscal (ver fs. 1 y fs. 9/59) donde se exponen, por segunda vez, los agravios relativos a la nulidad de las actuaciones administrativas y, por tercera vez, los relativos a la cuestión tributaria de fondo.

V. La ley local de procedimientos administrativos (al igual que la ley federal sobre la materia) exige, como condición de validez de los actos administrativos, su motivación.



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

De acuerdo al art. 7, “*Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes: ... e) Motivación. Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inc. b) del presente artículo*”. El inciso b) se refiere a la causa, de forma que el acto debe expresar los hechos y antecedentes que le sirven de causa, así como el derecho aplicable.

Más allá de los matices acerca de cómo interpretar esta exigencia, no cabe duda que los actos administrativos deben estar precedidos por un razonamiento que incluya un análisis fáctico y argumentos de carácter jurídico (ver, por todos, el comentario de Comadira, Julio Rodolfo: *Procedimientos administrativos. Ley nacional de procedimientos administrativos, anotada y comentada*, t. 1, La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 201 y ss, punto 6.1.5).

Así, en la materia tributaria (tal el caso de los actos que disponen una determinación de oficio), deben exponerse los hechos concretos que dan origen a la obligación, justificarse su encuadramiento jurídico (la subsunción del hecho dentro de la descripción genérica que contiene el ordenamiento tributario) y expresarse las razones jurídicas que sustentan la decisión.

VI. De acuerdo a las constancias administrativas antes indicadas, la Administración tributaria dictó un acto inmotivado (determinación de oficio), pues ninguna justificación antecede a la decisión.

VII. Claro que también resulta inmotivada la resolución que rechaza el recurso de reconsideración.

En este caso, no sólo no se exponen fundamentos sino que, a la vez, se omite decidir sobre los puntos oportunamente propuestos por el recurrente, que se desestiman de manera puramente formal. Se da así, como se señalaba en los textos de la materia anteriores al dictado del decreto-ley 19.549, una situación de arbitrariedad (cfr. Gordillo, Agustín: *El acto administrativo*, 2da. edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1969, p. 292).

VIII. Es preciso advertir que el ejercicio del derecho de defensa por parte de los administrados exige, de forma correlativa, la consideración de los argumentos que en ejercicio de tal derecho se exponen. De lo contrario, se estaría ante un derecho sólo nominalmente otorgado.

Además, si para acceder eventualmente a la Justicia para impugnar un acto la ley procesal exige, como condición de admisibilidad de la acción, el agotamiento de la vía administrativa, esta vía debe, de forma coherente, tener un sentido. Y él no es otro que permitir que se suscite un debate jurídico, en sede administrativa, entre el administrado y la

Administración. Pero no puede admitirse que se exija recorrer un camino administrativo para que en él se ignoren las razones jurídicas usadas para criticar el acto administrativo.

IX. En suma, aquí se ha verificado una doble falencia en el accionar administrativo. En primer lugar se ha dictado un acto inmotivado (determinación de oficio) y, en segundo lugar, se ha resuelto de forma inmotivada un recurso administrativo.

X. Debo decir, por último, que las razones que justifican un acto administrativo (aquí, el acto que agota la vía administrativa: el rechazo del recurso de reconsideración) no pueden aportarse con posterioridad, por ejemplo, al contestar el recurso directo (o, en su caso, al contestar la demanda).

La justificación del acto debe expresarse al momento de dictarse, porque es justamente esa motivación la que permitirá impugnarlo en términos jurídicos. De lo contrario, se estaría frente a impugnaciones judiciales de actos sólo sostenidas en argumentos conjeturales, es decir, aquellos que “habría dicho” la Administración o que de alguna manera se “presume” que diría.

En rigor: el primer acto debe estar motivado, ante él pueden interponerse recursos administrativos que, para ser eficaces, deberán contener justificaciones jurídicas adecuadas y, luego, esos recursos administrativos deben resolverse sobre la base de los hechos y el derecho existentes. Es así que, ante la eventual acción (o recurso) judicial, se podrán exponer críticas fundadas e iniciarse de esa forma un debate jurídico en sede judicial.

Coincido, entonces, con quienes sostienen que no resulta legítimo que la Administración “subsane” un acto (o lo “integre”) en ocasión de su posterior debate judicial (cfr. Comadira, ob. cit., pág. 202), en tanto ello implica subvertir la lógica misma del procedimiento administrativo y del proceso judicial consiguiente.

XI. Por lo expuesto, estimo que debe hacerse lugar al recurso y revocarse la resolución apelada, con costas, en virtud del principio objetivo de la derrota.

En mérito a las consideraciones vertidas, jurisprudencia citada, y normas legales aplicables al caso, y oída la Sra. Fiscal de Cámara; el Tribunal **RESUELVE**: a) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación judicial interpuesto por INGENIERÍA GASTRONÓMICA S.A.; b) Revocar parcialmente la resolución 5277-DGR/2000; c) Imponer las costas en el orden causado atento la existencia de vencimientos parciales y mutuos (art. 65 CCyT); d) Diferir la regulación de honorarios para la etapa de ejecución de la sentencia.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.



*Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

Esteban Centanaro  
Juez de Cámara

Carlos F. Balbín  
Juez de Cámara

Horacio G. Corti  
Juez de Cámara