

Expte. n° 5335/07, “Compañía Papelera Sarandí c/ GCBA s/ Impugnación de actos administrativos”, sentencia del 6/11/2007.

Voces: Impuesto sobre los ingresos brutos. Actividad industrial. Tercerización

Expte. n° 5335/07 “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” y su acumulado expediente n° 5331/07 “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en `Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos`”.

Buenos Aires, 6 de noviembre de 2007

Vistos: los autos indicados en el epígrafe,

resulta:

1. Por medio de la resolución n° 6049/DGRyEI/97 (fs. 213/214 vuelta), la Dirección General de Rentas: a) impugnó las liquidaciones practicadas por la empresa Compañía Papelera Sarandí S.A.I.C.I.I.A. (en adelante, “PS”) correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 8 a 12 de 1992, 1 a 12 de 1993, 1 a 12 de 1994, 1 a 12 de 1995 y 1 a 8 de 1996; b) determinó de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto resultante por los mencionados períodos, reclamando una diferencia emergente de \$ 349.454,10; y c) aplicó una multa de \$ 174.727 por considerar a la firma incurso en la figura de evasión fiscal, fijando los intereses a aplicar.

PS interpuso recurso de reconsideración, que fue rechazado por resolución n° 3801/DGRyEI/98 (fs. 217/218 vuelta). Contra tal resolución, la sociedad articuló recurso jerárquico, que fue desestimado por resolución n° 608/SHYF/99 (fs. 228/229 vuelta).

Para fundar su decisión, la Dirección General de Rentas (en adelante, la “DGR”) consideró básicamente que la actividad desarrollada por la empresa consiste en la comercialización de productos fabricados por

terceros, no pudiéndose calificar aquélla como industrial. Entendió el Fisco que PS se limita a intermediar entre los auténticos fabricantes y los terceros a quienes vende los productos.

2. Con fecha 14/12/1999, PS inició demanda ante la justicia nacional en lo civil contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires tendiente a que se deje sin efecto la resolución nº 608/SHYF/99 (fs. 2/16 vuelta).

En lo sustancial, la actora manifestó que la actividad que desarrolla es industrial. Así, a fs. 7 señaló que “(...)mi mandante comercializa determinados productos que llevan su marca, cuya elaboración es en parte encomendada a terceros (‘façoniers’). Éstos reciben la materia prima y la devuelven en diferentes artículos (cartulinas, talonarios, etc.). Cabe añadir que en dicho proceso de elaboración Compañía Papelera Sarandí S.A., además de las materias primas, aporta los diseños, las marcas que caracterizan los productos, el material de empaque, su control de calidad, etc.- Luego, estos artículos pasan a formar parte de las mercaderías que serán vendidas a través de la organización de la actora.”

Argumentó que por los años 1992 y 1993 el impuesto debía liquidarse a la alícuota del 1,5 %, y de 1994 en adelante, la actividad se hallaría exenta por aplicación del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, suscripto el 12/08/1993. Esto último, pues en cumplimiento con dicho Pacto, se dictó el decreto nº 92/94 que modificó la ordenanza fiscal vigente en aquel momento, incorporando la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la producción primaria e industrial a partir del 1/1/94.

Subrayó la accionante la importancia del criterio impositivo que se adopte en cuanto al carácter industrial o no de su actividad, a los efectos de la magnitud del gravamen a abonar. Explicó a fs. 7 vuelta que “(...) si la actividad no es reputada industrial (como erróneamente lo pretende la DGR), los períodos fiscales comprendidos en el ajuste resultarán gravados a la tasa general –mayor- del 3 %, en lugar del 1,5 % (por 1992/1993) y/o exenta por 1994 en adelante.”

Asimismo, afirmó PS que por no corresponder a su juicio el pago del gravamen reclamado, resultaba improcedente la aplicación de la multa e intereses. Adujo que, a todo evento, en el mejor escenario para el Fisco, habría incurrido en un error de derecho excusable.

3. En su contestación de demanda (fs. 231/254 vuelta), el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante, indistintamente el “GCBA” o el “Gobierno”) sostuvo que la actividad desarrollada por la actora no puede ser calificada de industrial sino que se trata de una intermediación entre las personas a las que se les venden los productos y los terceros que los fabrican. Por último, fundó la procedencia de los intereses en el artículo 45 de la Ordenanza Fiscal texto ordenado en 1994. En cuanto a la multa, puso de relieve que no se requiere dolo para aplicar la sanción, y que, a todo

evento, el error de derecho excusable invocado por PS no había sido fehacientemente probado.

4. Remitidas las actuaciones al fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad, en primera instancia se hizo lugar a la demanda (fs. 475/478).

5. Apelado el decisorio por el GCBA, la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario revocó el fallo y rechazó la acción interpuesta por PS, con costas a la vencida en ambas instancias.

Los magistrados expresaron que “el debate central del pleito, consiste en determinar si el hecho de que la actora aporte al proceso la materia prima, los diseños, modelos, la marca y los envoltorios de los productos (que serán –finalmente- comercializados por ella a través de su propia organización empresaria) alcanza para calificar su actividad como industrial.” (fs.510 vuelta).

Destacaron los jueces que “(...) de los propios términos expuestos por Papelera Sarandí a lo largo de la causa (v. fs. 243 de la actuación administrativa identificada como expediente 85183/98, v. fs. 7, pto. V, párrafos 2º y 3º), se infiere que, en el proceso de industrialización por su propia cuenta, ella se limita a proveer los insumos, los diseños industriales, la marca y los envoltorios, a quienes -en los hechos- procesan y combinan esos factores para obtener el producto final que aquélla comercializa.” (fs. 510 vuelta)

Concluyeron que “no es la actora quien combina los distintos elementos, ordenando y organizando los recursos materiales y humanos para obtener el producto final. Su función, (...) se circunscribe a delegar en terceros ese proceso (indicando qué es lo que se debe producir, cómo y cuando, y proveyendo la materia prima) todo lo cual haría (...) más bien al objeto de un negocio de tipo contractual. Va de suyo, que los riesgos del proceso industrial pertenecen, en la especie, a los `façoniers` que ejecutan por cuenta propia los actos y operaciones materiales para obtener la transformación de la materia prima. La actora, por su parte, espera -simplemente- la resultante de dicho proceso. Esto es, un producto que se ajuste a las pautas y estándares requeridos a los terceros. Por ello, (...) aportar materias primas, las marcas y los diseños industriales, no implica tomar a cargo la `actividad industrial`. En rigor, quien -en los hechos- carga con todos los riesgos económicos, jurídicos y de organización del proceso de industrialización es el `façonier` y no la actora.” (fs.510 vuelta)

Por lo demás, en cuanto al “corte de papel”, el *a quo* entendió que la actora no había producido prueba suficiente como para tener por acreditado que dicha actividad fuera calificable como industrial y que las instalaciones y maquinarias de PS fueran aptas para un proceso industrial.

6. Contra la resolución de la Cámara, la actora interpuso recurso de inconstitucionalidad (fs. 516/522). Sostuvo PS que se había lesionado el principio de legalidad tributaria al restringirse indebidamente la calificación de “actividad industrial”, y por otra parte planteó la nulidad de la sentencia por omitir analizar los argumentos referidos a los intereses y a la multa aplicada expresados en su escrito de demanda.

La Sala II concedió parcialmente el recurso de inconstitucionalidad en relación con el agravio referido a la omisión de tratamiento de los rubros intereses y multa, y lo declaró inadmisibles respecto de la violación del principio de legalidad. Contra este último aspecto del decisorio, PS se presentó en queja ante el Tribunal, y el expediente de la queja fue acumulado al expediente nº 5335/07 “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”.

7. El Sr. Fiscal General Adjunto emitió su dictamen a fs. 577/582 vuelta.

Fundamentos:

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

Recurso de queja:

El recurso de queja fue interpuesto en tiempo y forma y contiene una crítica suficiente de la denegatoria parcial del recurso de inconstitucionalidad, por lo que debe ser admitido.

La Cámara denegó el recurso obrante a fs. 516/522 en lo relativo al agravio vinculado con la afectación del principio de legalidad por considerar que PS no había logrado exponer ni demostrar la existencia de una vinculación específica entre lo decidido y los principios y derechos constitucionales invocados.

En el marco del considerando 6.1 de la resolución de fs. 538/540 la quejosa sólo pudo intentar una crítica aceptable de esa decisión volviendo, como lo hace, a los argumentos del recurso de inconstitucionalidad. Dicho en otros términos, en tanto el *a quo* se interna en el campo de la fundabilidad del recurso de inconstitucionalidad excediendo el control de admisibilidad que le compete, la queja tal como ha sido planteada se torna procedente.

En consecuencia, corresponde admitir el recurso directo que luce a fs. 568/571 vuelta y tratar los agravios ensayados a fs.516/522.

Recurso de inconstitucionalidad:

1. En primer lugar, examinaré el agravio vinculado con la afectación del principio de legalidad tributaria en que a juicio de la recurrente habría

incurrido la Cámara. Luego, me referiré al planteo efectuado por PS respecto de la omisión de tratamiento del rubro multa e intereses.

La actora denuncia que el pronunciamiento recurrido lesionó el principio de legalidad tributaria por haberse restringido indebidamente el concepto de “actividad industrial”. También expresa a fs. 518 vuelta que “la Cámara se atribuyó inválidamente potestades legislativas al pretender redefinir caprichosamente lo que debe entenderse como `actividad industrial` a los efectos exentivos ...”.

No puede afirmarse que la decisión de la Sala II restringiera indebidamente el concepto de “actividad industrial”. Nótese que, tal como lo advierte el Fiscal General a fs. 579 y vuelta, la normativa vigente durante los períodos fiscales que dieron origen al pleito no contenía una definición de industria. Dicho concepto tampoco obra en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento suscripto el 12/08/1993, ni en el decreto nº 92/94 que en cumplimiento de dicho Pacto agregó como inciso 23 del artículo 92 de la Ordenanza Fiscal nº 40.731 y sus modificatorias una exención en el ISIB para los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de la producción primaria y minera, producción industrial y construcción. Por lo expuesto, mal pudo la Cámara haber restringido indebidamente el concepto de “actividad industrial” cuando tal concepto no había sido definido en la jurisdicción local por las normas aplicables a los períodos en discusión en autos. Recién en 1998 se definió normativamente el concepto de industria en el artículo 104 inc. 23 del Código Fiscal para dicho año.

Por lo demás, para decidir como lo hizo, la Sala II evaluó varios factores: quién tomaba a su cargo los riesgos del proceso de industrialización (concluyendo que lo hacían los façoniers y no la accionante), el principio de realidad económica, los fines perseguidos por el legislador al prever el beneficio impositivo en debate, y la existencia o no de dependencia entre PS y los façoniers (descartando dicha dependencia). Los jueces también merituaron la prueba obrante en autos en relación con la actividad de “corte de papel” y concluyeron en que los elementos agregados en autos no permiten calificar esa actividad como industrial.

Como indica el Fiscal General en su dictamen, se trata de un problema de interpretación dirigido a dilucidar si cabe considerar la actividad de la contribuyente como industrial o no. Y, como surge de sus manifestaciones la recurrente no coincide con el criterio aplicado por la Sala II, criterio que se apoya en la normativa infraconstitucional vigente en los períodos reclamados.

En suma, pese a sus esfuerzos, la actora no consigue demostrar que la interpretación de la Cámara en cuanto a los alcances del concepto de actividad industrial y su aplicación a la actividad desarrollada por PS hubiera afectado el principio de legalidad tributaria. Por lo tanto, tampoco puede acogerse favorablemente el argumento vinculado con las potestades

legislativas que a juicio de la recurrente se atribuyó la Sala II al definir el concepto de actividad industrial a los efectos exentivos.

2. En segundo lugar, PS sostiene que la omisión de tratamiento por la Cámara del rubro multa e intereses afecta la garantía de defensa en juicio y el principio de tutela judicial efectiva. La recurrente expresa a fs. 520 vuelta que "(...) la sentencia resulta nula por omitir analizar los serios argumentos de la demanda en relación a los intereses y la multa aplicada. Nótese, que el fallo recurrido luego de sus caprichosos fundamentos respecto del impuesto, decide revocar la sentencia de grado, cuando, tal revocación ameritaba entonces analizar los planteos de mi parte expuestos en los puntos IX y X del escrito de inicio, de conformidad con la doctrina de la CSJN `Fallos` 327:3925, en especial págs. 3935/6 considerandos 4º y 5º (Ídem `La Ley 2005-A:702) ...". Seguidamente transcribe PS los referidos capítulos de su escrito de demanda.

Esta es toda la argumentación que ensaya la actora en relación con el agravio indicado en el punto 2. En otros términos: PS se limita a una remisión a un fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sin indicar sus similitudes con las circunstancias de estos actuados, y sin explicar por qué debería aplicarse en autos la doctrina emergente del antecedente citado. Tales afirmaciones no son suficientes para sustentar la invocada afectación de principios constitucionales, de modo que en este punto el recurso sólo exhibe un fundamento aparente. Y el Tribunal no puede suplir la deficiencia de argumentación en que incurre PS, lo que sella la suerte adversa del planteo intentado.

3. En razón de lo expuesto, voto por hacer lugar al recurso de queja y rechazar el recurso de inconstitucionalidad, con costas a la vencida (art. 62, CCAyT).

El juez José Osvaldo Casás dijo:

1. Adhiero al voto de mi colega la doctora Alicia E. C. Ruiz en punto a que la queja planteada en autos por la actora debe admitirse formalmente, en tanto el recurso fue interpuesto en tiempo hábil, por escrito y ante el superior tribunal de la causa, cumpliendo así con los requisitos exigidos por la ley nº 402. Al mismo tiempo corresponde tratar igualmente los agravios del recurso de inconstitucionalidad por los cuales fue correctamente concedido por la Cámara *a quo*.

2. La cuestión traída a debate por la queja es establecer si la actividad desplegada por la contribuyente puede ser caracterizada como *industria*, sobre la base de la conceptualización de tal noción y de la prueba producida en autos que enmarca los perfiles de los procesos económicos y

comerciales que realiza la accionante, quien ha invocado para incitar la intervención de este Tribunal la afectación del *principio de legalidad en materia fiscal —más precisamente de reserva de ley en el ejercicio de la potestad tributaria normativa—*, receptado en los arts. 17 de la CN, y 51 de la CCABA.

Téngase en cuenta que dicha categorización, conjugando la dimensión normativa con la fenomenológica, es esencial a los fines de establecer la divisoria de las aguas para aplicar en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos las alícuotas del 1,5 % o 3 % o, en su caso, para decidir si la actividad está alcanzada por la exención a la industria acogida en el Código Fiscal de la Ciudad a partir del 1º de enero de 1994 en cumplimiento con lo establecido, con alcance de derecho intrafederal, en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de agosto de 1993, acto declarativo primero.

Si bien la interpretación de los preceptos impositivos de esta jurisdicción no habilitan el recurso de inconstitucionalidad previsto en el art. 113, inc. 3º CCBA y art. 26, inc. 4 de la ley n° 7, la regla puede ceder cuando el recurrente demuestra en forma acabada y convincente que se ha infringido la hermenéutica o la aplicación del precepto que define el núcleo esencial del presupuesto de hecho que da nacimiento a la obligación de pago de un tributo y/o a una minoración de la tarifa y/o a una exención, por hallarse comprometido, en tal caso, el *principio de reserva de ley tributaria* (cfr. mi voto en la causa: “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Martínez y Lutz S.R.L. c/ DGR (Res. 3642/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR””, expediente n° 2131, sentencia del 14 de mayo de 2003, en *Constitución y Justicia*, [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc t. V, ps. 283 y ss.). Es que, sólo en tal supuesto de excepción puede habilitarse la competencia de este Estrado, ya que, el diseño del recurso de inconstitucionalidad local difiere en su alcance y extensión del recurso extraordinario federal previsto por el art. 14 de la ley n° 48. Allí, la interpretación misma dada a las normas impositivas —excluidas las regulaciones de carácter procesal—, configuran un “caso federal” que habilita la intervención de la superior instancia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación; mientras que aquí, como regla, la interpretación que se asigne a los preceptos de derecho público local, compete, salvo en el supuesto de arbitrariedad, a los jueces de la causa, más aún, cuando definir, como ocurre en el caso, si la actividad cumplida por Papelera Sarandí reviste naturaleza industrial, demanda lógicamente un doble proceso: por un lado, conceptuar la noción de industria, y por otro, confrontar o subsumir, según la valoración de las probanzas acompañadas y producidas en las actuaciones, el caso singular verificado en el campo fáctico, con la previsión contemplada en la regulación normativa a partir de la significación que se le asigne (cfr. mis votos *in re*: “*Estudio Beccar Varela c/ GCBA (Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario) s/ cobro de pesos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido y recurso de queja por denegación de recurso*”).

de inconstitucionalidad”, expte. n° 1644/02 y n° 1639/02, resolución del 16 de octubre de 2002, en *Constitución y Justicia*, [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc t. IV, ps. 489 y ss., y “*Alto Palermo Shopping Argentino S.A s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado*” en “*Alto Palermo Shopping Argentino S.A c/ GCBA (Dir. Gral. de Rentas – Resolución 3106 – DGR 2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR*”, expte. n° 2094/03, resolución del 20 de marzo de 2003 en *Constitución y Justicia*, [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc t. V, ps. 135 y ss.).

Atento a lo precedentemente expuesto, entiendo que debe abrirse formalmente la queja impetrada y dar respuesta a las alegaciones vertidas en ella.

3. Así las cosas, corresponde introducirse ahora en el examen concreto traído a esta instancia por la actora en el recurso de inconstitucionalidad parcialmente concedido y en la queja por la cual se sostiene el que fuera denegado. Ellos son, a saber: **a)** *afectación del principio de legalidad* —o de *reserva de ley*—, en tanto *la Cámara* habría adoptado una interpretación que *restringiría el concepto de actividad industrial* en relación con la contenida en las ordenanzas fiscales anteriores y posteriores a los períodos involucrados en el reclamo, por lo que se atribuiría “*inválidamente potestades legislativas*” al redefinir el concepto, todo ello con menoscabo del principio de división de poderes; **b)** nulidad de la sentencia en virtud de haberse omitido en ella el tratamiento de los rubros multa e intereses, con la consiguiente afectación de las garantías constitucionales de defensa en juicio y de tutela judicial efectiva.

a) En punto a la primera tacha considero que no puede prosperar puesto que el aspecto nuclear traído a consideración en este caso consiste en determinar si el corte de papel efectuado por Papelera Sarandi y la entrega de materia prima, los diseños, modelos, marca y envoltorios de los productos —que luego ella misma comercializa a través de su organización empresaria— a los *façonniers* alcanza para asignar a tal actividad la calificación de “*industria*” a los fines de que proceda una reducción en la tarifa o de que se encuentre alcanzada por la exención prevista a partir de 1994 para dicho supuesto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En tal sentido, la delimitación conceptual de “*industria*” acogida por el tribunal *a quo*, estrictamente técnica, más allá de su acierto o error, posee sustentos suficientes también desde el punto de vista del lenguaje común y de la ponderación de los extremos de hecho, a tenor de las probanzas reunidas en la causa para descartar la minoración o la exención, respectivamente, que la ponen a reparo de la tacha de arbitrariedad, descalificación que sólo procede cuando no se reúnen los requisitos mínimos que permitan sustentar un pronunciamiento como acto jurisdiccional válido, sobre todo si se tiene en cuenta que durante el lapso en que se encuentran comprendidos los períodos fiscales involucrados (8 de 1992 a 8

de 1996) no existía una definición legal del concepto en la jurisdicción local, la que recién se incorporó en el Código Fiscal en el año 1998, ni tampoco se la puede encontrar en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993.

Papelera Sarandí se agravia también de que la Cámara habría recurrido a una doctrina interpretativa restrictiva para desentrañar el alcance del término “industria”, criterio hermenéutico que, señala, se encontraría hoy ampliamente superado, tanto en la doctrina, como en el jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal.

Si bien comparto el criterio sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en punto a que las exenciones impositivas pueden resultar no sólo del texto de la ley, sino también de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la norma (cfr. causa “S.R.L. Broer y Cía”, Fallos: 280:307, sentencia del 25 de agosto de 1971, considerando 9º y los precedentes allí citados —Fallos: 258:75; 262:60 y 267:144—) el hecho de que la Cámara haya adoptado una pauta interpretativa estricta, no descalifica su criterio, en tanto éste se encuentre suficientemente fundado, lo que, tal como ya lo he señalado, ocurre en el *sub lite*.

Es que, a tenor de la utilización de los métodos interpretativos lógicos, superadores del rigorismo gramatical, las exenciones, al ser ponderadas por el intérprete, permitirán en algunos casos que se les atribuya un sentido más amplio que el que surja de las propias palabras del precepto legal, de las definiciones técnicas o de los conceptos usuales en el lenguaje corriente; o más restringido, cuando se dé a las normas un sentido menos lato que el que pueda fluir de las referidas fuentes, todo ello sin perder de vista en la especie la gravitación que cabe asignar al principio de reserva de ley, temperamento que impediría cercenar exenciones o recrear otras por vía analógica, generando, en el primer caso, inusitadas brechas frente al deber de contribuir, obligación que debe ser atendida en términos de generalidad por todos aquellos alcanzados por los hechos tipificados en la hipótesis de incidencia y que detenten efectiva capacidad contributiva, aún en el caso de la imposición indirecta (ver mi voto *in re*: “Cámara Argentina de Supermercados s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Cámara Argentina de Supermercados c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)’”, expte. nº 1869/02 sentencia del 27 de mayo de 2003, en *Constitución y Justicia*, [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc t. V, ps. 324 y ss.).

Por lo hasta aquí expresado considero que la recurrente con su argumentación tan sólo ha logrado exteriorizar razonadamente su disconformidad, desacuerdo o discrepancia con la interpretación de normas infraconstitucionales efectuadas por el tribunal *a quo* sin haber conseguido conmovérla, acreditando, precisa y fundadamente, el cercenamiento de los principios constitucionales invocados, ni una concreta arbitrariedad de la sentencia.

b) En lo atinente al segundo agravio, referido a la omisión de tratamiento en la sentencia de Cámara de la procedencia o no de los intereses y de la multa por evasión, sin dar, por tanto, respuesta a las cuestiones propuestas en la demanda por la contribuyente y respecto de las cuales se trabó la litis, lo que provocaría la afectación de la garantía del derecho de defensa en juicio y del principio de tutela judicial efectiva, entiendo que el recurso de inconstitucionalidad ha sido correctamente concedido por el *a quo* y que, además, debe prosperar.

En efecto, como bien lo señala el señor Fiscal General en su dictamen, “revocada la sentencia de primera instancia” —que, por lo demás, había acogido favorablemente la pretensión de la actora— “la Cámara no podía eludir un pronunciamiento expreso y preciso sobre esos planteos” (v. fs. 580 vta.); articulaciones que ya habían sido introducidas en la instancia administrativa y en la demanda judicial y estaban dirigidas a demostrar que la multa por evasión y el accesorio de intereses fijados por la Dirección General de Rentas resultaban improcedentes ya que, a lo sumo, de prosperar el reclamo fiscal por capital, igual correspondía encuadrar la conducta de Papelera Sarandí en el supuesto de error u omisión excusable.

Sobre el particular, en el pronunciamiento de Cámara que concedió el recurso de inconstitucionalidad, puede leerse: “Sobre esta cuestión, introducida por esta vía excepcional, cabe destacar que la recurrente en ocasión de contestar la expresión de agravios del demandado, no efectuó —en forma directa o subsidiaria— ninguna petición o salvedad en tal sentido. También que, notificada del fallo de este tribunal, no efectuó ningún tipo de planteo” (cfr. fs. 539 vta.). Además del exceso ritual manifiesto que se observa en la transcripción precedente (comportamiento que condena la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conf. *in re: “Domingo Colalillo v. Compañía de Seguros España y Río de la Plata”, Fallos: 238:550*, sentencia del 18 de septiembre de 1957), cabe advertir que no se trata aquí de un supuesto de falta de mantenimiento de una pretendida cuestión constitucional que permita inferir que se ha hecho abandono de la misma (*Fallos: 319:1552, 3071; 320:732; 321:1655; 323:2379; 2418*, entre muchos otros), sino, concretamente, de una omisión por parte de la Cámara de resolver todas las cuestiones que integraban la impugnación del contribuyente contra la Dirección General de Rentas, aspectos sobre los cuales estaba obligada a expedirse. Es que el proceso no puede ser conducido en términos estrictamente formales haciendo una aplicación rigurosa de principios jurídicos adjetivos inatingentes que puedan inferir, en tal tarea mecánica, un daño manifiesto a la justicia. Así entonces, al registrarse una omisión de pronunciamiento sobre cuestiones que integraban la litis se configura un supuesto de arbitrariedad sorpresiva que determina que la introducción del planteo constitucional sea oportuno por cuanto dicha omisión no pudo ser prevista por la parte, lesionando la garantía constitucional de derecho en juicio.

Más aún, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consignado en repetidas oportunidades cuál es la extensión con que debe emitirse el pronunciamiento en segunda instancia cuando como consecuencia de una sentencia revocatoria se produce la reversión de la jurisdicción. Así, en la causa: “*Graciela Higinia Barral de Keller Sarmiento v. Juan Antonio Guevara y Otros*” (Fallos: 327:3925), sentencia del 28 de septiembre de 2004, dejó expresamente sentado: “Que, ..., aún cuando la jurisdicción de los tribunales de segunda instancia esté limitada por el alcance de los recursos concedidos que determinan el ámbito de su competencia decisoria... al revocar la sentencia anterior... tuvo lugar la reversión de la jurisdicción, hecho que obligaba a la cámara a conocer en todas las defensas conducentes y oportunamente propuestas por cada una de las partes litigantes que por la diversa solución adoptada en primera instancia, no habían merecido un adecuado tratamiento”.

También ha señalado el Tribunal cintero: “Que de conformidad con la doctrina de los precedentes de esta Corte, la reiteración, ante la Cámara, de las cuestiones o defensas oportunamente propuestas en la causa, basta para su mantenimiento en la litis y requiere su decisión por el tribunal de alzada... Que si bien esa jurisprudencia ha sido establecida con referencia al caso de no haberse deducido recurso de apelación por parte del litigante que resultó triunfador en primera instancia, el Tribunal considera que ella es aplicable también al supuesto en que la Cámara omite pronunciarse sobre la cuestión respectiva en razón de no haber mediado pedido de aclaratoria, o de nulidad, respecto de la sentencia de primera instancia que no contiene pronunciamiento sobre aquélla en virtud de la solución favorable acordada a otro aspecto del pleito” (cfr. Fallos: 256:434).

Atendiendo a lo reseñado en los párrafos precedentes, y tal como lo puntualiza el señor Fiscal General en su dictamen (cfr. fs. 583 vta.), soy del parecer que el análisis concreto de la existencia o no de error excusable excede el marco de actuación del Tribunal a partir del recurso de inconstitucionalidad interpuesto, pues salvar la omisión remite a examinar cuestiones de hecho y prueba, tarea propia de los jueces de mérito y ajena a la competencia de este estrado.

Es así que, en virtud de los desarrollos antecedentes, estimo que, si bien no corresponde descalificar la sentencia *in totum*, es menester que la omisión sea salvada, ponderando, incluso, que de las constancias del expediente surge un pronunciamiento de la jueza de primera instancia que hizo lugar a los planteos de la contribuyente; así como una decisión dictada por la propia Cámara al momento de otorgar la medida cautelar que importó reconocer la existencia de *fumus boni iuris*; a lo que se suma la falta de una definición legal de “actividad industrial” durante el lapso dentro del cual se encuentran comprendidos los períodos fiscales cuestionados, lo que podría llegar a dar sustento, o no, a su alegación de error excusable. Por lo tanto, debe hacerse lugar parcialmente al recurso de inconstitucionalidad en este aspecto y remitir los actuados a la Cámara para que, con intervención de

quien corresponda, se complete el pronunciamiento en punto a las cuestiones omitidas, expidiéndose expresa y fundadamente sobre si la multa por evasión y los intereses son o no procedentes.

En síntesis, propicio hacer lugar al recurso de queja, admitir parcialmente el recurso de inconstitucionalidad en el aspecto vinculado a la omisión de tratamiento de la multa por evasión fiscal y a los intereses, y rechazarlo en punto al agravio esgrimido por afectación del principio de legalidad —entendido como principio de *reserva de ley*— al no ingresar en la consideración sobre la calificación de la actividad económica de la empresa, y ordenar se remitan los autos a la Cámara a fin de que, por conducto de quien corresponda, se emita un nuevo pronunciamiento sobre los aspectos omitidos en la sentencia que aquí ha sido puesta crisis.

Atento a la forma en que se resuelve, y por existir vencimientos recíprocos, las costas de esta instancia deben imponerse en el orden causado (art. 65 CCAyT).

Así lo voto.

El juez Julio B.J. Maier dijo:

1. La queja acerca de la parte no concedida del recurso de la actora, vencida en el litigio, no puede prosperar. A contrario de lo que piensa la Sra. jueza de trámite, entiendo que el argumento principal del litigio no se vincula para nada a una regla constitucional —menos aún al principio de legalidad—, sino que se mueve alrededor de la interpretación acerca de aquello que debe conceptuarse como *actividad industrial* y su opuesto contradictorio en la ley tributaria local, la *actividad comercial* o de *intermediación*. La interpretación acerca de la frontera que define a ambas actividades es el meollo del litigio. Y es comprensible que así lo sea, en razón de la alícuota distinta que la ley tributaria prevé para calcular el impuesto a los ingresos brutos. La Sra. Jueza de trámite, bajo el título “Recurso de inconstitucionalidad” y su nº 1 ha expresado claramente la razón que tuvo la Cámara por su Sala II para considerar que la actividad de la actora debía catalogarse como industrial. Yo no deseo definir esta frontera legal —derecho común o infraconstitucional— porque no me compete, al no implicar un caso constitucional, único objeto del recurso intentado. Una interpretación distinta de la ley común —a la esbozada por la Cámara— no significa poner en juego el principio de legalidad tributaria, ni fundar su lesión, principio que sólo exige la aplicación de una ley existente al tiempo de verificarse el hecho imponible, realidad que aquí nadie discute.

2. En cambio, el recurso de inconstitucionalidad ha sido concedido por la presunta omisión en que incurre la sentencia de la Sala II de la Cámara,

relativa a analizar los argumentos expuestos por la recurrente en contra de la imposición de intereses y multa.

Respecto del punto puede observarse en la demanda un tratamiento pormenorizado de los argumentos por los cuales no procedería imponer intereses ni multa. Con ello quiero decir que el actor, luego de suponer el triunfo de su pretensión y, por tanto, de suponer también que no corresponde aplicar intereses y multa, conforme al sentido de la decisión que supone, se ocupa, además, de tratar independientemente ambos rubros para, en subsidio, explicar por qué razón no debe imponerse ni intereses ni multa, aún cuando se estime correcta la liquidación practicada por el Estado (v. puntos IX y X de la demanda, fs. 11 vta. y siguientes). Pero, sin embargo, al contestar agravios sobre el recurso de apelación de la demandada, la actora omite defender estos puntos de vista contra un posible triunfo del recurso del Estado que tornara aplicable los intereses y la multa (fs. 500/4). De tal modo, la cuestión propuesta a debate ante la Cámara es tan solo la calificación de la actividad como industrial o no industrial.

Si esa era la cuestión propuesta resulta claro que la Cámara dio respuesta a ella, en los límites del debate suscitado ante ella, sin que exista la posibilidad de haber omitido referirse a un punto o argumento propuesto por el actor. El hecho de que el rechazo de la demanda deje incólume la decisión administrativa es sólo una consecuencia de ello.

Como se observa, el caso parece similar al ya planteado en el expte. nº 3565/04 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en: “Farías, María Antonia c/ GCBA s/ empleo público (no cesantía ni exoneración)”. Existen, sin embargo, dos diferencias apreciables. La primera de ellas, consiste en que aquí —en este caso— el recurrente es el actor, a quien la Cámara le rechazó la demanda en segunda instancia, mientras que en el caso citado, el recurrente era el demandado que había sido condenado por la Cámara y por primera vez, sobre la base de un recurso del actor contra una sentencia de primera instancia que rechazaba su demanda. La segunda diferencia estriba en el hecho, más importante aún, del ejercicio de una defensa —la de prescripción— que extinguía la acción del actor (caso Farías citado), mientras que el problema actual consiste en la impugnación de un acto administrativo y lo presuntamente omitido configura sólo un accesorio y consecuente legal de la validación de ese acto administrativo. Con ello quiero decir que, de la misma manera en que lo hizo en su demanda, el actor pudo someter estos accesorios y consecuencias de la validación del acto administrativo a la decisión eventual de la Cámara, y no lo hizo, razón por la cual la Cámara no le trató el punto.

Por lo tanto, corresponde rechazar el recurso de inconstitucionalidad admitido porque no existe la lesión al derecho constitucional de defensa señalado por el actor.

3. Propongo por ello:

a) rechazar el recurso de queja interpuesto por la parte actora, y

b) rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la actora y concedido parcialmente por la Cámara.

La costas deben ser impuestas a la parte vencida (art. 62, CCAyT).

La jueza Ana María Conde dijo:

1. Con respecto a la queja deducida por la actora, debe ser rechazada por similares argumentos a los expuestos por el Dr. Maier en su voto. Y es que la queja no logra sortear el obstáculo en virtud del cual la Cámara rechazó el recurso de inconstitucionalidad: la inexistencia de un caso constitucional (art. 27 de la ley 402).

La actora sostiene que la sentencia dictada por la Cámara viola el principio de legalidad tributaria. Pero dicha regla constitucional no guarda relación directa e inmediata con lo decidido por el *a quo*.

En efecto, la Cámara realizó un análisis de los hechos y las probanzas obrantes en la causa, y concluyó que la actividad realizada por PS no puede catalogarse de “industrial” a los fines tributarios. La actora critica dicho criterio, por lo que el debate que intenta plantearse en esta instancia no gira en torno a la interpretación o aplicación de una cláusula constitucional, sino al alcance de un concepto —el de “actividad industrial”— contenido en una norma infraconstitucional —ordenanza fiscal—, y su aplicación o no al presente caso.

En síntesis, el planteo del recurrente constituye una mera discrepancia con la interpretación realizada por la Cámara de los hechos, las pruebas y el alcance de una norma infraconstitucional, cuestiones ajenas al ámbito del presente recurso extraordinario, y la sentencia, más allá de su acierto o error, presenta fundamentos serios y atendibles que impiden calificarla como “arbitraria”.

2. El segundo agravio planteado por la actora, respecto del cual la Cámara concedió parcialmente el recurso de inconstitucionalidad, ha sido desarrollado en los siguientes términos: “... la sentencia resulta nula por omitir analizar los serios argumentos de la demanda en relación a los intereses y a la multa aplicada. Nótese, que el fallo recurrido luego de sus caprichosos fundamentos respecto del impuesto, decide revocar la sentencia de grado, cuando, tal revocación ameritaba entonces analizar los planteos de mi parte expuestos en los puntos IX y X del escrito de inicio, de conformidad con la doctrina de la CSJN “Fallos” 327:3925, en especial pág. 3935/6 considerandos 4° y 5° ...” (fs. 556 vta., ap. 3.2), y concluye que la sentencia recurrida afecta “... la garantía de la defensa en juicio y el principio de tutela judicial efectiva en lo que respecta a los rubros intereses y multa ...” (fs. 557 vta., ap. 4).

Dicho planteo resulta serio y suficiente, ya que identifica con precisión el defecto de la sentencia recurrida y relaciona de manera directa el agravio

que a su criterio le provoca la resolución impugnada con la aplicación de determinadas reglas de carácter constitucional. Por todo ello, el recurso de inconstitucionalidad ha sido correctamente concedido.

En cuanto al planteo de fondo, considero aplicable, en lo esencial, el mismo criterio que adopté en “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en: ‘Farías, María Antonia c/ GCBA s/ empleo público (no cesantía ni exoneración)’”, expte. n° 3565/04, que desarrollaré a continuación, con su correspondiente adaptación al caso concreto.

La jueza de primera instancia hizo lugar a la demanda, lo que implicó la improcedencia de la multa y los intereses aplicados. Por lo tanto, con respecto a ambos rubros, no existió decisión jurisdiccional que causare un agravio concreto a la parte actora, quien en consecuencia carecía de interés jurídico en replantear el tema ante la alzada. Es por ello que este tema no fue considerado por PS en su correspondiente contestación de agravios, ya que en ese escrito tiene la oportunidad de refutar los agravios deducidos por la contraparte pero no plantear nuevos agravios eventuales.

PS sólo podría haber planteado un agravio si hubiera deducido el pertinente recurso de apelación, pero en ese supuesto estaríamos hablando de un agravio eventual o hipotético —y por ende, inviable—, toda vez que su pretensión principal había sido acogida. Recordemos que un requisito común a todo recurso es la existencia de un gravamen, es decir un perjuicio concreto —y no hipotético— resultante de la decisión jurisdiccional impugnada, ya que no es función de los jueces emitir declaraciones abstractas.

Considerar que, de todos modos, PS debería haber replanteado la temática de los intereses y la multa en la contestación de agravios, implicaría desnaturalizar dicha oportunidad procesal y realizar una interpretación excesivamente amplia del principio de eventualidad procesal, que vulneraría los derechos constitucionales a la defensa en juicio y el debido proceso del recurrente.

Es decir, el ámbito decisorio de la Cámara de Apelaciones en el marco de un recurso de apelación, no sólo incluye a los agravios planteados por las partes, sino también aquellos planteos que no fueron considerados en la sentencia de primera instancia por haberse acogido o rechazado la demanda. Ello en virtud del principio de congruencia, fundado en la garantía de la defensa en juicio (art. 18 CN), que exige a los jueces pronunciarse sobre todas las pretensiones y defensas de las partes, susceptibles de gravitar en el resultado de la causa.

A tales efectos, no importa si la parte ganadora reeditó o mantuvo la alegación, ya que aún cuando la hubiera omitido, de todos modos quedaría implícitamente sometida a la decisión del tribunal de segunda instancia en caso de que la sentencia recurrida fuera revocada (Palacio, Lino E., “Derecho Procesal Civil”, 2ª ed. act., tomo V, pág. 268, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 2001).

En conclusión, la resolución judicial impugnada constituye un supuesto de arbitrariedad del objeto de la decisión, por haber omitido tratar planteos oportunamente introducidos por la parte actora.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en ese sentido (Fallos 234:307 y 265:201). En el fallo citado en primer término ha dicho que *“Las decisiones judiciales que omiten considerar las cuestiones oportunamente propuestas por las partes y conducentes para la decisión del juicio, carecen de fundamento suficiente para sustentarlas y deben ser dejadas sin efecto. Tal ocurre cuando el tribunal apelado revoca la sentencia del inferior que rechaza la demanda y, en consecuencia, condena a las recurrentes al pago de una suma en concepto de indemnización por daños y perjuicios derivados de un accidente de tránsito, omitiendo pronunciarse sobre la defensa de falta de acción opuesta por aquéllas en oportunidad procesal.”*

Por lo tanto, y en concordancia con argumentos expuestos por el Dr. Casás en su voto, considero que corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de inconstitucionalidad en lo referido a la omisión de tratamiento de la multa por evasión fiscal y a los intereses, y ordenar que se remitan los autos a la Cámara para que se emita un nuevo pronunciamiento sobre los aspectos omitidos en la sentencia recurrida.

3. En conclusión, propongo:

a) Rechazar el recurso de queja interpuesto por la actora.

b) Hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la actora y parcialmente concedido, y ordenar que se remitan los autos a la Cámara para que, por intermedio de quien corresponda, se emita un nuevo pronunciamiento sobre los planteos —relativos a los intereses y la multa— omitidos en la sentencia recurrida.

Con respecto a las costas, atento la existencia de vencimientos recíprocos y que el GCBA se opuso *in totum* al progreso del recurso de inconstitucionalidad, comparto el criterio del Dr. Casás que propicia imponerlas en el orden causado (art. 65 CCyT).

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. Por las razones expuestas en sus respectivos votos por mis colegas preopinantes, la Dra. Ana María Conde, y el Dr. Julio B. J. Maier, voto por rechazar la queja.

2. En lo que al recurso de inconstitucionalidad parcialmente concedido respecta, voto por hacerle lugar por las razones que expongo a continuación.

El recurrente afirma que “la sentencia resulta nula por omitir analizar los serios argumentos de la demanda en relación a los intereses y la multa aplicada. Nótese -agrega-, que el fallo recurrido [...] decide revocar la

sentencia de grado, cuando, tal revocación ameritaba entonces analizar los planteos de mi parte expuesto en los puntos IX y X del escrito de inicio” (fs. 520 vta). Se agravia, en ese contexto, de que el *a quo*, con fundamentos que estima relacionados tan sólo con la existencia de diferencias en el ingreso del tributo en los períodos fiscalizados, rechaza la demanda en su totalidad sin tratar los planteos que sustentaban subsidiariamente dos pretensiones: revocación de multa e intereses.

Efectivamente, al interponer demanda, la recurrente sometió a la jurisdicción de los tribunales tres pretensiones: (i) que se dejara sin efecto la determinación tributaria que se le había practicado por haber errado el fisco al interpretar el carácter de su actividad, (ii) que se dejaran sin efecto los intereses que le fueron impuestos ya sea por tener razón en lo primero, o bien, por ausencia de mora culpable que le pueda ser imputada y (iii) que se revocara la multa, ya sea por tener razón en lo primero, o bien, por el carácter excusable del error en que habría incurrido al considerar que su actividad era industrial. En rigor, el *a quo* rechazó las tres pretensiones, sin dar respuesta a los puntos (ii) y (iii), situación esta última que parece directamente vinculada con el hecho de que haya concedido el recurso de inconstitucionalidad interpuesto.

Como principio, establecer cuál es el alcance de los planteos de las partes y el de la jurisdicción devuelta en su consecuencia constituyen cuestiones de hecho y de derecho procesal ajenas por su naturaleza a la instancia presente —cfr. entre otros “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en: ‘Farías, María Antonia c/ GCBA s/ empleo público (no cesantía ni exoneración)’”, expte. n° 3565/04—. Empero, ello no exime de fundar la decisión. Aun cuando es privativo del *a quo*, en su papel de juez de la causa, establecer si determinadas pretensiones han quedado abandonadas, no lo es fundar la decisión no tratarlas, y más aún cuando, como en el caso, no las dio por desistidas sino que resolvió no hacerles lugar.

Dicho en otras palabras, si no estaba dispuesto a abordar los argumentos que sustentaban las otras dos pretensiones, sólo le habría quedado el camino de devolver la causa para que fueran tratadas en primera instancia, o bien exponer por qué las consideraba desistidas, máxime cuando el GCBA en su expresión de agravios contra la sentencia de primera instancia no solicitó el rechazo de la demanda, sino simplemente la revocación de dicha sentencia (ver fs. 482 y 495 vta). El pronunciamiento no dispuso ni lo uno ni lo otro, sino el rechazo sin explicación, razón por la cual debe ser revocado y devuelto a la Cámara para que por quien corresponda se dicte nueva sentencia.

En el citado precedente “Farías”, la admisión de la demanda por la Cámara no había perdido sustento lógico, puesto que estaba fundada del mismo modo que si la defensa no hubiera sido articulada o mantenida, situación que, más allá de ser opinable, podía ser sostenida en miras a la omisión de proponerla ante la alzada. Aquí en cambio, el rechazo de la

pretensión de la actora, en los puntos (ii) y (iii) sí lo pierde, toda vez que, el *a quo* no explica por qué se consideró habilitado para disponer de la totalidad de lo demandado sin tratar las razones en que se lo sustentó.

3. Costas en el orden causado (art. 65 CCAyT).

Por ello, emitido el dictamen por el Sr. Fiscal General Adjunto, por mayoría,

**el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:**

1. Rechazar la queja planteada por Compañía Papelera Sarandi S.A.C.I.I.A. y **dar** por perdido el depósito que efectuara a fs. 567.

2. Hacer lugar parcialmente al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por Compañía Papelera Sarandi S.A.C.I.I.A. en relación a los agravios vinculados con la multa por evasión fiscal y los intereses, y **disponer** que se remitan los autos a la Cámara para que, por intermedio de quien corresponda, se emita un nuevo pronunciamiento sobre los planteos omitidos en la sentencia recurrida.

3. Imponer las costas en el orden causado.

4. Mandar que se registre, se notifique y se cumpla.