



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO". EXP. 34384/0

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 3 días del mes de marzo del año dos mil quince, se reúnen en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para conocer en los recursos de apelación interpuestos contra la sentencia de fs. 492/498), por la demandada (fs. 500 y 501), el perito contador (fs. 503) y la actora (fs. 506), dictada en los autos "**Siscom de Argentina S.A. c/ GCBA s/ impugnación de acto administrativo**", Expte. EXP. 34384/0, y habiendo practicado el sorteo pertinente resulta que debe observarse el siguiente orden: Dr. Esteban Centanaro, Dr. Hugo Zuleta y Dra. Gabriela Seijas, al tiempo que se resuelve plantear y votar la siguiente cuestión: ¿se ajusta a derecho la sentencia apelada?

A la cuestión planteada, el Dr. Esteban Centanaro dijo:

I. A fs. 1/34 se presenta Siscom de Argentina S.A (en adelante Siscom) y promueve demanda contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante GCBA) con el objeto de que se declare la nulidad del procedimiento administrativo llevado a cabo por la demandada que derivó en el dictado de la resolución 4462-DGR-2005 -que dio inicio al procedimiento de determinación de oficio- y, de la resolución 1724-DGR-2006 -que determinó de oficio el impuesto- y, consecuentemente, se deje sin efecto la aplicación de los cargos allí fijados y sus accesorios.

Explica que la resolución aludida consideró que "los ingresos obtenidos por Siscom provenientes de la actividad de façon (elaborados por un tercero), están alcanzados por el impuesto a la alícuota del 3%" y, en consecuencia, determinó de oficio -con carácter parcial y sobre base presunta- su obligación frente al impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales 1998 (12° anticipo mensual), 1999 (1° a 12° anticipos mensuales), 2000 (2° a 12° anticipos mensuales), 2001 (1° a 12° anticipos mensuales), 2002 (1°, 3°, 5° a 12° anticipos mensuales), 2003 (1° a 12° anticipos mensuales) y 2004 (1° a 5° y 12° anticipos mensuales), (v. fs. 537/540 del 4° cuerpo de la C.I n° 18542), por la suma de \$421.469,80 (cuatrocientos veintiún mil cuatrocientos

sesenta y nueve pesos con ochenta centavos) y aplicó una multa de \$337.175, 80 (trescientos treinta y siete mil ciento setenta y cinco pesos con ochenta centavos), correspondiente al 80% del impuesto omitido, por considerarla incurso en la figura de omisión fiscal.

Señala que, contra dicho acto, interpuso recurso de reconsideración, el que fue desestimado por medio de la resolución 3103-DGR-2008, que también impugnó por medio de recurso jerárquico, el que, a su vez, fue rechazado por medio de la resolución 306-AGIP-2009.

Ante todo, en su escrito de demanda detalla una variedad de irregularidades que habrían tenido lugar durante el proceso de verificación y de determinación de oficio, que darían cuenta de graves vicios en el procedimiento.

Con respecto a la cuestión de fondo, cuestiona que la DGR haya considerado que su actividad principal es la comercialización y distribución de productos de perfumería, puesto que, según indica, su actividad es la de producción, fabricación y venta a mayoristas de dichos productos “para lo cual adquiere los elementos y materias primas necesarias y dispone de la habilitación técnica otorgada a su nombre por el Organismo de contralor de Salud Pública”. Además, aclara, los “terceristas” le facturan a Siscom el costo de la industrialización.

Al respecto, explica que, si bien para la fabricación recurre a “terceristas” habilitados en la Ciudad, “dispone de las licencias para producir y comercializar determinadas marcas, compra de elementos y materias primas que conforman los productos terminados (...) los cuales son guardados hasta su uso en depósitos alquilados por SISCOM o bien, si los planes de producción lo hacen necesario, son comprados por SISCOM y entregados por nuestros proveedores en el lugar en que se industrializarán en función de las fórmulas de producción que SISCOM dispone en el marco de licencias de marcas, quienes son las que determinan la transformación de materias primas y elementos en nuevos productos”.

Con la finalidad de demostrar que la actividad que desempeña es industrial, cita doctrina y jurisprudencia que refiere a ese punto. En ese sentido, aclara que “en ningún momento SISCOM indicó que su actividad [estuviera] exenta, sino que bajo el régimen normativo vigente en los períodos cuestionados, su actividad como FABRICANTE



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO", EXP 34384/0

estaba en la alícuota del 1,5% y no del 3% como lo indica la inspección" (fs. 5, segundo párrafo).

Dentro de esa línea, cuestiona que la Administración haya omitido considerar, al efectuar el ajuste determinativo, que su parte se encuentra adherida al Convenio Multilateral y, en virtud de eso, solamente cabe imputar a esta jurisdicción las proporciones correspondientes a operaciones provenientes de ella. Asimismo, señala que la DGR omitió considerar los pagos efectuados en otras jurisdicciones.

Por los motivos expuestos, sostiene que la deuda determinada por el fisco es inexistente pues se basa en cálculos errados y, en consecuencia, la multa impuesta a su parte deviene improcedente, en tanto no existió conducta dolosa de su parte ni perjuicio fiscal.

Por último, solicita una medida cautelar —que fue concedida parcialmente por la magistrada de grado (fs. 252/253) y confirmada por la Sala II de este fuero, únicamente en relación a la ejecución de la multa apelada—.

Por último, ofrece prueba y solicita se haga lugar a la demanda con costas.

II. A fs. 284/330, contesta demanda el GCBA y solicita el rechazo de la demanda, con costas, argumentos a los que me remito en honor a la brevedad.

III. A fs. 492/498 obra la sentencia de primera instancia que rechaza la demanda interpuesta con costas.

Para así decidir advierte, en primer lugar, que los planteos de la parte actora se centran, básicamente, en dos cuestiones: una vinculada a la falta del debido proceso adjetivo, durante el procedimiento de determinación de oficio y, la otra, relativa a la índole de la actividad desarrollada por la empresa actora.

Así pues, en primer lugar sostiene, con relación al agravio vinculado a los domicilios donde se habrían practicado las notificaciones que "debe destacarse que ello no aparejó ausencia del conocimiento de las intimaciones ni afectación al derecho de defensa, pues lo cierto es que en todo momento los inspectores encontraron —en una u otra dirección- representantes de la empresa. Por ende, decretar por ello una nulidad

implicaría ir en contra de la doctrina sentada en virtud de la cual no corresponde la declaración de nulidad por la nulidad misma”.

Asimismo, sostiene la magistrada, que la actora tampoco señaló, concretamente, de qué manera habría dado cumplimiento con el requerimiento del fisco relativo a exhibir la documentación que le era requerida.

En otro orden, expone que la resolución 1724-DGR-2006 dio adecuada respuesta a los planteos de la actora en tanto “la actora criticó los términos en que había sido efectuada la inspección sin acompañar prueba alguna en apoyatura de sus argumentos, por lo cual no podía desvirtuarse el contenido del informe efectuado por el inspector”.

En relación con la resolución 3103/DGR/08, que rechazó el recurso de reconsideración, afirma que Siscom “no hizo más que reiterar las argumentaciones vertidas en sus presentaciones anteriores, sin incorporar nuevos elementos de juicio tendientes a salvar la orfandad probatoria que se advertiera”.

Con respecto a la falta de acreditación de la personería sostenida por el fisco al resolver el recurso jerárquico interpuesto por la contribuyente, expone que “más allá de la oportunidad en la cual ésta haya sido advertida por la Administración- el poder acompañado era un Poder General Judicial. Es decir, que facultaba a los mandatarios para representar a la empresa en el marco de un juicio, pero no de un procedimiento administrativo”.

En ese sentido, cita doctrina relativa a la buena fe en la actuación tributaria y afirma: “Si bien pudieron existir conductas o actitudes poco ortodoxas en el marco del procedimiento administrativo, ellas pueden ser imputadas a ambas partes, por un lado, y, por el otro, ninguna fue de tal entidad como para que pudieran considerarse cercenatorias del derecho de defensa”.

Luego, ingresa en el análisis de la actividad desarrollada por la actora para la cual utiliza como principio rector, el de primacía de la realidad económica y la doctrina emergente de algunos fallos del máximo tribunal de la Nación según la cual, la interpretación de los beneficios tributarios no debe hacerse de manera restrictiva.

En esta línea, analiza el concepto de “industria” desde la normativa fiscal e indica que en el presente caso, es la propia actora “quien reconoce que su actividad



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO", EXP 34384/0

consiste en adquirir las materias primas y proveer los envases, etiquetas, fórmulas y licencias de marcas, tercerizando la efectiva producción".

Asimismo, señala que del informe pericial se desprende que el local de la actora, ubicado en el Partido de Tigre, se encuentra habilitado como depósito de materias primas y productos terminados.

Considera que la principal actividad probatoria de la actora se dirigió a comprobar que su parte era la que adquiere las materias primas, hecho que no había sido desconocido por la demandada y que tampoco modificaba lo resuelto por la Administración, en tanto por sí solo no basta para considerar "industrial" la actividad que desarrolla Siscom.

Por otro lado, expone que del listado de elaboradores de la A.N.M.A.T. (obrante en el expediente administrativo), se encuentra marcada la actividad de Siscom como la de "comercialización" e "importación y exportación", no así la de "elaboración" y "fraccionamiento".

En otro orden remarca, que no se encuentra acreditado en autos que la actora hubiera efectuado el trámite para obtener la exención parcial (alícuota aminorada al 1,5%) en orden a la naturaleza de la actividad desarrollada.

Concluye, entonces, que no se encuentra probado que Siscom realice por sí el proceso de fabricación puesto que — de conformidad con lineamientos expuesto por la Sala II del fuero en la causa "Compañía Papelera Sarandí"—, "...aportar las 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..." (Expte. EXP 132/0, del 3/10/2006).

IV. No conforme con la regulación de honorarios dispuesta en el decisorio de grado, el GCBA (fs. 500 y 501) y la perito contadora (fs. 503) apelan la regulación de honorarios allí fijada. Haciendo lo propio la parte actora (fs. 506), con respecto a la decisión de fondo, quien funda sus agravios a fs. 519/531.

En lo sustancial cuestiona: a) que la sentencia de grado haya omitido valorar que Siscom se encuentra adherida al convenio multilateral y, en consecuencia, el fisco no debió incluir en la base del cálculo de la deuda las sumas que corresponden a otras jurisdicciones; b) la errada consideración en la sentencia de los vicios en el procedimiento administrativo denunciados por su parte y c) que la magistrada haya concluido que no se encuentra acreditado que la actividad de Siscom sea industrial, puesto que de las constancias de autos se desprende lo contrario y, en todo caso, el hecho de que tercerice la producción no lo descalifica *per se* como fabricante.

A fs. 542/560 contesta agravios la Ciudad.

A fs. 567/568 este Tribunal desestima el replanteo de producción de prueba en esta instancia, formulado por la parte actora a fs. 515/517. Concretamente, la prueba pericial, del perito ingeniero industrial y la testimonial.

A fs. 569/573 obra el dictamen de la Sra. Fiscal de Cámara.

A fs. 578 se elevan los autos al acuerdo, previo sorteo.

V. Ante todo, corresponde puntualizar que –según se ha señalado reiteradamente– el tribunal no está obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones propuestas a su consideración, sino tan sólo en aquellas que resulten conducentes y esenciales para decidir el caso y basten para sustentar un pronunciamiento válido (Fallos 248:385; 272:225; 297:333; 300:1193; 302:235).

Asimismo, considero oportuno aclarar aquí, atento las características del memorial presentado por el apelante, que no serán tratados aquellos agravios que se limiten a disentir con las conclusiones a las que arribara la *a quo*, que no desplieguen un desarrollo crítico que ponga en evidencia los aspectos del decisorio recurrido que considera equivocados.

VI. En primer término, analizaré el agravio de la recurrente referido a supuestos vicios en el procedimiento que no habrían sido adecuadamente analizados por la magistrada de grado, pues el resultado de éste sellará la suerte de todos los demás.

Si bien los agravios de la actora en este aspecto reiteran, en parte, cuestiones que fueron analizadas por la magistrada de grado en su sentencia, toda vez que éstas pueden



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO", EXP 34384/0

no haber sido abordadas en forma completa por la *a quo*, a mayor resguardo del derecho de defensa, estimo conveniente darles tratamiento.

Continuando con tal razonamiento, debo dejar en claro aquí que solamente ingresaré en los aspectos que no han sido abordados por la sentenciante de grado, en tanto considero que los restantes cuestionamientos formulados por la recurrente en lo que refiere al punto bajo análisis, resultan insuficientes ante la fundada sentencia de la magistrada de grado.

Reseñado como quedó lo anterior, cabe ingresar en el análisis del agravio en cuestión. La actora señala aquí, una serie de irregularidades ocurridas durante el procedimiento de determinación de oficio, que habrían derivado en un cercenamiento de su derecho de defensa.

VI.1 La recurrente refiere, concretamente, a que luego de iniciarse el procedimiento de verificación y que su parte exhibiera toda la documentación requerida, la empresa fue notificada, por medio de carta documento, que debía concurrir a la DGR a fin de prestar o no conformidad con las diferencias detectadas durante el procedimiento, calificadas en dicha cédula como "determinación de oficio". Sin embargo, expone, cuando concurrió a la DGR a tomar vista de las actuaciones aludidas le informaron que éstas se encontraban en el domicilio del inspector y, consecuentemente, "nunca pudo tomar vista del expediente" (fs. 523).

En su lugar, agrega que, el inspector concurrió al domicilio legal de la empresa, cuando debió hacerlo al fiscal, a fin de "dar vista de los papeles de trabajo confeccionados en forma provisoria" en tanto la verificación —según dejó asentado el inspector en el acta que labró en esa oportunidad— no se encontraba finalizada (fs. 523, último párrafo).

Al respecto, señala la recurrente, que dicha conducta ambivalente por parte del fisco, determina la irregularidad en el procedimiento, en la medida en que, en un primer momento, se la emplazó a concurrir a la DGR para dar conformidad o no con las diferencias arrojadas durante la inspección, determinativas de una supuesta deuda —de las que no pudo tomar vista— y, luego, el inspector concurrió en forma personal a su

domicilio legal para darle vista de “papeles de trabajo, confeccionados en forma provisoria” y ya no de una “determinación de oficio”, según decía la primer notificación.

Sentado lo expuesto, advierto, en primer lugar, que no asiste razón a la actora en punto a que “nunca pudo tomar vista del expediente” en tanto a fs. 370 del expediente administrativo (en adelante, las fojas a las que referiré a lo largo del considerando VI, pertenecen al expediente administrativo), luce el acta de constatación de fecha 10/08/2005, de donde surge: “El contribuyente se apersonó a efectos de tomar vista del expediente en el estado en que se encuentra, asimismo se la acompañó a sacar fotocopias del mismo”. Es decir, un día después de la fecha en que fue citado para tomar vista de las actuaciones (v. fs. 368 del expediente administrativo) y, no pudo hacerlo — en tanto, según dice, le habrían informado que el expediente se encontraba en el domicilio del inspector—, tuvo acceso a las actuaciones e incluso sacó copia de éstas.

Además, del acta labrada el 9/08/2005 (fs. 369) —fecha en que fue citado el contribuyente para tomar vista y no pudo hacerlo— se desprende que el representante de la firma se presentó “a efectos de no conformar las diferencias de verificación notificadas por carta documento [y] se pact[ó] como fecha el 10/08/2005 a las 10.30hs para que la contribuyente tom[ara] vista del expediente”.

Ello echa por tierra, también, el argumento de la recurrente referido a la duplicidad de notificaciones con contenido disímil en tanto que, conforme se expuso precedentemente, cuando su parte se apersonó a la DGR, en virtud de la primera de las notificaciones cursadas, ella misma le atribuyó a ésta el carácter de “diferencias de verificación”, por lo que no puede ahora pretender desconocerlo.

En esa línea, cabe advertir, asimismo, que en la primer foja de la carta documento (v. fs. 359/368), se lee claramente que la citación es para “dar o no conformidad a las diferencias de verificación que se detallan a continuación, las cuales fueron confeccionadas en base a información obtenida de la contabilidad de la firma, libros IVA ventas rubricados, documentación comercial, determinación de oficio sobre base presunta”. Así pues, de la lectura de dicho texto se sigue, sin mayor esfuerzo interpretativo, que aquello que se le notificó a la empresa, son diferencias detectadas durante el proceso de verificación, calculadas por el fisco sobre base presunta.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO". EXP 34384/0

Del mismo modo, al final de dicho instrumento, se dejó asentado, nuevamente, que "en caso de no comparecer se dar[ían] por no conformadas dichas Diferencias de Verificación" (vs. fs. 368). De esta manera, considero que se advierte con claridad que aquello que se notificó a la empresa no fue otra cosa que "diferencias de verificación" y, de ninguna manera, el acto de "determinación de oficio".

A todo evento, en caso de que el contribuyente hubiese tenido alguna duda acerca de qué valor atribuir a la notificación aludida, ésta fue despejada un día después de que la actora tomara vista de las actuaciones en cuestión, a través del acta labrada el 11/08/2005 (v. fs. 371), en donde la postura del fisco quedó expresada de la siguiente manera "se da vista a los papeles de trabajo confeccionados en forma provisoria por el actuante, dado que aún no se procedió al descargo final de la inspección, la cual no se encuentra finalizada a la fecha, estando la misma sujeta a la revisión de la superioridad, teniendo derecho la contribuyente a efectuar su descargo y ofrecer las pruebas correspondientes en la etapa del procedimiento regido por el Código fiscal vigente y sus norma complementarias. Dejando aclarado que las diferencias notificadas son estimativas, dado que la determinación de oficio sólo puede ser firmada por el Director General el cual tiene la atribución para tal fin".

Aquí cabe dejar aclarado, con respecto al agravio relativo a que el inspector notificó a la firma de esto último en su domicilio legal —y no en el fiscal— que el acta referida precedentemente (v. fs 371) fue labrada en el domicilio que la propia actora había señalado como "domicilio de la firma" a los fines de la inspección (v. acta de fs. 311) y de la compulsión de las actuaciones administrativas no se advierte que entre ambas actas el contribuyente hubiese denunciado un domicilio distinto.

Al respecto el Código Fiscal prescribe que "(u)na vez iniciado un trámite, ya sea por la Administración o por un contribuyente, todo cambio del domicilio fiscal además de ser comunicado de acuerdo con las disposiciones del presente y las normas dictadas por la Dirección General, debe denunciarse de modo fehaciente en la actuación correspondiente para que en la misma surta plenos efectos legales, de lo contrario toda notificación ha de efectuarse en el domicilio fiscal conocido en la actuación, cualquiera sea la instancia administrativa del trámite de que se trate (cf. art. 29, t.o. 2005).

A ello cabe agregar que, en cualquier caso, resulta evidente que dicha circunstancia, no parece haber derivado en un detrimento del derecho de defensa del contribuyente.

A esta altura cabe añadir que la empresa actora no impugnó las actas aludidas. Si bien relativizó su valor probatorio (v. 5º párr. de fs. 526 del escrito de expresión de agravios), no efectuó una negativa circunstanciada de su contenido sino que refirió escuetamente y de forma genérica a que “no tienen presunción de certeza” y que deben valorarse junto con el resto de los datos compilados por la inspección.

Al respecto es dable recordar que “(l)os funcionarios de la Dirección General cada vez que intervienen deben labrar un acta en la que ha de constar la intimación que se efectúa, la fecha del comparendo y si se exhiben elementos o se informa verbalmente, el detalle de la documentación observada o de la información suministrada. El acta, firmada o no por el contribuyente, responsable o tercero, sirve como prueba en los procedimientos para la determinación de oficio de las obligaciones tributarias, aplicación de sanciones y en los juicios que oportunamente se substancien (cf. art. 127 CF t.o. 2005).

Por los motivos expuestos, corresponde desestimar el agravio analizado en este punto.

VI. 2 En otro orden, indica que las deficiencias relativas a las notificaciones, analizadas en el precedente anterior, derivaron en el desconocimiento por parte de la empresa, acerca de cómo efectuó el fisco el ajuste recurrido en tanto “en ningún momento se explicó –ni se intentó hacerlo– cual es o fue el fundamento de errados cálculos [y el inspector se limitó a exhibir] un cuadro ‘provisorio’ sin firmar, sin documentación y sin explicación”.

En este punto tampoco asiste razón a la recurrente, en tanto en el informe final de inspección obrante a fs. 413/417, se detallan en forma pormenorizada, todos los aspectos que fueron contemplados por el fisco a fin de considerar pertinente dar curso al procedimiento de determinación de oficio y a fs. 416/463 obra el descargo efectuado por la empresa contra dicho informe, lo que daría cuenta de que no sólo tuvo acceso a éste sino que, además, impugnó su contenido.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO", EXP 34384/0

A ello cabe agregar que, posteriormente, en el artículo 4º del acto que da inicio al procedimiento de determinación de oficio, obrante a fs. 471/473, se pone en conocimiento del contribuyente, nuevamente, los antecedentes tenidos en cuenta por el fisco y que forman parte de dicha resolución.

A fs. 483/515, obra el descargo presentado por la empresa contra ese acto, de modo que cabe presumir que para ello tuvo que tener acceso a las actuaciones aludidas.

Al respecto cabe destacar que la vista "tiene como finalidad que el contribuyente pueda tomar conocimiento de la totalidad de las actuaciones administrativas y de los cargos e impugnaciones formulados con el fin de garantizar el derecho de la debida defensa, sin que pueda pretenderse ... que en ella deban consignarse los fundamentos jurídicos de las impugnaciones, por cuanto de lo contrario se convertiría dicho acto en una resolución determinativa del tributo" (TFN, Sala A, 31/03/1998, "Hijos de Benito Fresco SRL s/ recurso de apelación-impuestos interno de vinos").

VI.3 Por otro lado, sostiene que la prueba ofrecida durante el procedimiento administrativo "nunca fue admitida en ninguno de los recursos planteados y (...) no se tuv[ieron] en cuenta ni siquiera los descargos o la documentación aportada, pues en definitiva se resolvió en base a cálculos propios de la inspección que nunca se pusieron a disposición" (fs. 525 vta.).

Tampoco asiste razón al recurrente en este punto. Si bien es cierto que tanto en el acto determinativo, como en aquel que resuelve el recurso jerárquico la Administración ha sido muy escueta al momento de referir a la prueba, ello se debe, probablemente, a que la prueba ofrecida por el contribuyente en sede administrativa (v. el acápite "prueba" en el descargo de Siscom contra el acto que da inicio al procedimiento de determinación de oficio, obrante a fs. 513/515), giraba en torno a demostrar, fundamentalmente, que su parte desarrolla actividad industrial — independientemente de que tercerice esa fabricación—.

De la lectura del acto de determinación de oficio, obrante a fs. 523/527, se advierte que el fisco tuvo en cuenta esto, al momento de exponer: "con respecto [a] la apreciación de la actividad de la contribuyente poco hay que decir, en tanto ella misma

tanto durante el curso de la inspección, como en esta oportunidad, reconoce `tercerizar la fabricación`.

Si bien la actora cuestiona, en el recurso de reconsideración incoado contra el acto referido (v. fs. 558/606), que la prueba ofrecida por su parte no haya sido tomada en consideración, en ningún momento expresa de qué manera su valoración hubiera modificado la decisión de la Administración así como tampoco señala, en concreto, qué prueba resultaba relevante y fue ignorada.

Ciertamente, esa respuesta dio la administración al resolver el recurso aludido por medio de la resolución 3103-DGR-08 (v. fs. 6630/663) en tanto sostuvo: “la circunstancia de que se haya rechazado parte de la prueba ofrecida no es un argumento suficiente que acredite por sí, la violación del derecho de defensa si el recurrente no precisa la influencia que ella habría podido tener en el resultado de la causa”. Corresponde advertir que el recurso jerárquico, interpuesto a fs. 675/693 —que fue desestimado por cuestiones formales (v. 710/711)— reiteró lo expuesto por la actora, en relación a la prueba, en sus presentaciones anteriores.

A su vez, es preciso señalar que en+ el descargo prestado por el contribuyente contra el informe final de inspección (v. fs. 440/463) no ofreció prueba y ello fue meritado por el fisco cuando dio curso a esa presentación al señalar “esta Área entiende que excede a su competencia expedirse sobre lo peticionado, máxime cuando no surgen de esta presentación nuevas probanzas o se adjunten nuevos elementos que desvirtúen la determinación practicada...” (v. fs. 465).

Considero que la actuación de la administración en este punto, no llega a tener una entidad suficiente para lesionar el derecho de defensa y justificar así, la anulación del acto administrativo. Además, vale destacar, la actora contó con la posibilidad de ofrecer prueba, nuevamente, en instancia judicial, sin cortapisa alguna, dado que ésta fue admitida en su mayoría.

No se advierte aquí —en relación a la teoría de la subsanación en el procedimiento tributario— que la Administración hubiese “integrado” el acto en ocasión de su posterior debate judicial. Por el contrario, de las consideraciones efectuadas se sigue que, en sede administrativa, el contribuyente ha contado con la posibilidad de



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO". EXP 34384/0

exponer las razones que hacían a su derecho y ofrecer la prueba correspondientes y que, la pretensión del organismo recaudador fue consecuencia de una decisión fundada.

Es decir, no nos encontramos frente a un caso donde el contribuyente se ve obligado a recurrir a sede judicial para que en base a la prueba denegada en sede administrativa se constate la falta de fundamentación de la pretensión fiscal.

VI.4 En último término, la empresa recurrente sostiene que la DGR no dio cumplimiento a la obligación prevista en el art. 123 del Código Fiscal, relativa a que "la resolución que resuelve la iniciación del procedimiento de determinación, ha de instruir también, el sumario, conexo".

Según establece el Código Fiscal, la resolución que da inicio al procedimiento determinativo y a la instrucción del sumario conexo debe contener: a) una síntesis razonada de los hechos, b) las impugnaciones o cargos formulados al contribuyente, y c) el acto u omisión imputados como infracción (cf. art. 123, inc. 3º, puntos a), b) y c) del CF, t.o. 2005 y disposiciones análogas posteriores).

A fs. 471/473 obra la resolución 4462-DGR-2005, que dio inicio al procedimiento determinativo. De su lectura se advierte que el fisco tuvo en cuenta que las cuestiones bajo estudio podrían suscitar el incumplimiento de infracciones fiscales, aunque en la parte dispositiva expuso de manera expresa que se debía instruir el respectivo sumario.

En efecto, en el cuerpo de la resolución referida el fisco expresó: "los hechos descriptos constituyen omisiones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que configuran presuntivamente infracciones a los deberes fiscales de orden material, conforme la tipificación, para todas ellas, contemplada en los artículos 90 y 95 del Código Fiscal (TO 2005), en mérito al principio de la Ley Penal más benigna, debiéndose extender solidariamente la responsabilidad por la comisión de los presuntos ilícitos tributarios administrativos respecto de todos los representantes legales de la contribuyente durante el período objeto del presente procedimiento".

Asimismo, a fs. 468, obra la nota dirigida por el Dpto. de Proced. Tributario al director de Técnica Tributaria —que a su vez elevó su informe al director de la DGR

(fs. 469), que culminó en la resolución en cuestión — en donde surge en forma clara que “eleva a su consideración el proyecto de resolución iniciando el procedimiento de determinación de oficio e instrucción de sumario por presunta infracción a los deberes fiscales de orden material”. Sin embargo, la resolución referida, no fijó en forma expresa la orden de instruir el sumario aludido.

De esta manera, si bien pueden surgir dudas acerca del pleno cumplimiento de los requisitos legales en este punto, considero que ello no ha aparejado ningún perjuicio al contribuyente en tanto de la lectura de la resolución aludida se podía advertir con claridad que las cuestiones bajo estudio del fisco podían constituir infracciones a los deberes fiscales y, además, si bien no se instruyó un sumario, la multa obtuvo un tratamiento diferenciado al de la deuda. Nótese que a fs. 517/521 obran las notas que refieren a la multa y la planilla confeccionada para su cálculo.

A su vez, en la resolución 1724-DGR-2006, determinativa de la deuda, el fisco expresó en forma clara los motivos de la procedencia de la multa, al tiempo que en la parte dispositiva, artículo 3º, resolvió “(c)oncluir el sumario instruido en relación a SISCOM...” y fijó la multa correspondiente.

Vale aclarar que cuando la empresa presentó descargo contra el acto que dio inicio al procedimiento de determinación, no cuestionó la ausencia de dicho sumario, aunque si lo hizo al presentar sendos recursos de reconsideración y jerárquico, contra el acto determinativo (fs. 558/605 y 675/692, respectivamente).

Aquí vale poner de relieve que el cuestionamiento de la actora en este aspecto, efectuado en todas sus presentaciones —desde que interpuso en un primer momento el recurso de reconsideración hasta el presente recurso de apelación judicial— se limitó a reiterar la falta de cumplimiento con la manda contenida en el Código Fiscal, pero en ningún momento expresó en concreto en qué medida la ausencia de formación del sumario conexo había socavado su derecho de defensa.

Siendo ello así, considero que la deficiencia apuntada no causó indefensión en el contribuyente y, en consecuencia, no tiene entidad suficiente para declarar la nulidad del procedimiento, dado que debe apreciarse junto con la totalidad de la actuación desplegada por la administración.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO". EXP 34384/0

A todo evento cabe destacar que, en cualquier caso, la ejecución de la multa en cuestión se encontraba suspendida atento a la medida cautelar concedida por la magistrada de grado a fs. 252/253.

VI. 5. En esa línea resta agregar que, el Código Fiscal consagra una excepción al principio general contemplado en el art. 12, LPA —que establece que, salvo norma en contrario, los recursos contra los actos administrativos no suspenden su ejecución y efectos—, ya que la interposición del recurso de reconsideración tiene efectos suspensivos (art. 128, t.o. 2005 y análogos) y dicho efecto subsiste hasta la interposición del recurso judicial de apelación (cf. art. 129, t.o. 2005).

Resulta claro, entonces, que las presuntas deficiencias apuntadas por la empresa, de acuerdo con los efectos atribuidos a los recursos interpuestos, no se tradujeron en un perjuicio patrimonial para la actora, pues la ejecución de la pretensión fiscal se encontró suspendida hasta el inicio de la presente instancia de revisión judicial.

VI. 6 Todo lo hasta aquí expresado, resulta suficiente a fin de concluir que no se ha vulnerado el derecho de defensa del contribuyente durante el procedimiento de determinación de oficio y, en consecuencia, sólo cabe rechazar el agravio de la actora esgrimido en este punto.

VII. En otro orden, la parte actora cuestiona que la magistrada haya concluido que no se encuentra acreditado que la actividad de Siscom sea industrial, puesto que el hecho de que tercerice la producción no lo descalifica como fabricante.

Ello resulta relevante puesto que si la actividad no es reputada industrial, los períodos fiscales comprendidos en el ajuste resultarán gravados a la alícuota general del 3%, en lugar del 1,5%.

En este punto advierto que tampoco asiste razón a la recurrente en tanto comparto la interpretación efectuada por la magistrada de grado sobre la cuestión

planteada, así como el análisis pormenorizado realizado en torno a la prueba producida, a partir del cual resuelve que la actividad de la actora no se subsume dentro de la actividad en cuestión.

Como vocal de la Sala II de este fuero, tuve oportunidad de expedirme sobre estas cuestiones en la causa “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos”, Expte. EXP n° 132, sentencia del 3 de octubre de 2006, en la que, al igual que aquí, el debate se centraba en definir si la tercerización de la producción permitía calificar a la actividad de la empresa como industrial.

En lo que aquí interesa, allí se expuso 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 debe producir, cómo y cuándo, 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” (voto de la Dra. Daniele al que adherí). Concluyendo así, que la empresa se limitaba a comercializar el producto final.

Dicho encuadre jurídico fue convalidado por el máximo tribunal local cuando la causa fue elevada por recurso de inconstitucionalidad (Expte. n° 5335/07, sentencia del 6 de noviembre de 2007). Si bien el TSJ no se expidió allí sobre la cuestión de fondo, desestimó el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la empresa y, en consecuencia, convalidó el criterio referido.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO". EXP 34384/0

Reseñado lo expuesto, considero plenamente aplicable al caso el análisis allí efectuado, máxime si no se han aportado argumentos ni elementos que difieran de los tenidos en cuenta al momento de resolver la causa aludida.

Así las cosas, corresponde desestimar el agravio intentado en este punto y, en consecuencia, confirmar el criterio sentado por la *a quo*, referido a que la actividad desarrollada por la empresa actora no es industrial y, consecuentemente, debe tributar a la alícuota del 3%, según estableció el fisco.

VIII. Resta analizar el agravio de la recurrente referido a que la sentencia de grado omitió valorar el argumento expuesto en su demanda vinculado a que Siscom se encuentra adherida al Convenio Multilateral y, en consecuencia, solamente cabe imputar a esta jurisdicción las proporciones correspondientes a operaciones provenientes de ésta. Siendo ello así, sostiene, el fisco no debería haber incluido en la base del cálculo las sumas que corresponden a otras jurisdicciones.

Considero que el escueto agravio propuesto en este punto por la recurrente no habrá de prosperar, en la medida que, en mi opinión, no tiene entidad suficiente para ser considerado una crítica en los términos del artículo 236 del CCAYT. Ello así, en tanto la recurrente se limita a reiterar lo expuesto en su demanda en este punto pero no explica, en concreto, qué porción de los ingresos correspondientes a otras jurisdicciones habrían sido incorporados en la base de cálculo de la deuda reclamada, así como tampoco señala prueba en apoyo de su postura ni da mayores explicaciones acerca del supuesto error.

Para que exista *crítica* en el sentido exigido por la norma referida, se requiere inevitablemente que exista una observación clara y explícita, con entidad tal que importe una refutación de los fundamentos contenidos en la decisión apelada.

Esto significa que deben señalarse en concreto las partes del pronunciamiento recurrido que se consideran equivocadas, y demostrarse su ilegalidad, injusticia o arbitrariedad, así como el perjuicio cierto ocasionado al litigante (Sala I, *in re* "Schnidrig, Aldo Raúl c/ GCBA s/ Amparo"; "Sturba, Griselda c/ GCBA s/ Amparo", entre otros antecedentes).

A la luz de los criterios expuestos y las características del agravio presentado por la recurrente, estimo que corresponde declarar desierta la queja esgrimida por el actor en este punto.

IX. Toda vez que aún no se ha practicado la liquidación definitiva y, consiguientemente, no se ha determinado la base regulatoria, corresponde diferir las regulaciones de honorarios hasta tanto exista liquidación definitiva aprobada.

X. Costas de esta instancia a la actora vencida (art. 62, CCAyT).

XI. Por lo tanto propongo al acuerdo que, en caso de compartir este voto, 1) se rechace el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, se confirme la sentencia de grado en todo lo que fue materia de agravios; 2) se difiera la regulación de los honorarios profesionales de acuerdo con lo expuesto en el considerando IX y 3) se impongan las costas de esta instancia a la actora vencida (art. 62, CCAyT).

A la cuestión planteada el Dr. Zuleta

I.- Me remito al relato de los hechos realizado por el Dr. Centanaro.

II.- El actor opuso múltiples argumentos a fin de obtener la revocación de la determinación de oficio realizada por la Dirección de Rentas y de la multa por ésta impuesta. Entre ellas, acusó la nulidad del procedimiento administrativo, a raíz de la violación de su derecho de defensa más exactamente, por la inexistencia del sumario conexo y la falta de consideración de las pruebas propuestas a fin de respaldar sus dichos.

Adhiero al voto precedente en lo que respecta al análisis del procedimiento de determinación de oficio llevado a cabo por la Administración. Considero, en cambio, que la multa aplicada debe ser revocada.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO". EXP 34384/0

III.- La Resolución 1724-DGR-2006 establece, en su artículo tercero, “[c]oncluir el sumario instruido en relación a SISCOM DE ARGENTINA S.A. [...] por las infracciones imputadas en la Resolución N° 4462-DGR-2005 considerando a la contribuyente incurso en la figura de omisión fiscal aplicándole una multa de \$337.175,80...”.

El acto referido, sin embargo, no instruyó sumario ni imputó al actor infracción alguna.

En los considerandos de la Resolución 4462 se hace referencia, entre normas y descripciones, a todas las infracciones tipificadas en el Código Fiscal. Así, se menciona el artículo 90 –que enumera los tipos de infracciones-. Se habla de resistencia pasiva, que está tipificado en el –no señalado- artículo 91 como infracción a los deberes formales y, acto seguido, se establece “que los actos descriptos constituyen omisiones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales que configuran presuntivamente infracciones a los deberes fiscales de orden material”. A estas imprecisiones se suma la ya mencionada ausencia de imputación en la parte resolutive del acto.

La correcta descripción de las normas aplicables al caso concreto, tanto en materia sancionatoria, como en relación a la deuda impositiva, constituye un requisito ineludible de toda resolución determinativa. Su ausencia vicia la motivación del acto y acarrea su nulidad. (conf. Trib. Fiscal Bs. As., Sala 1°, 30/6/2011, *Frigorífico Regional Las Heras S.A.*).

La obligación impuesta a la administración de fundar sus actos está ligada a garantías fundamentales del administrado. Para que éste pueda ejercer su derecho a defensa en forma adecuada, es necesario que la Administración explicité cuáles han sido las pautas que en el caso concreto determinaron la aplicación de la multa y su graduación.

Vale destacar, a su vez, que las garantías judiciales del artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica son exigibles en materias vinculadas con la determinación de derechos y obligaciones fiscales (Conf. Opinión Consultiva de la Comisión Interamericana 11/90). Por tanto, toda vez que considero que éstas garantías deben ser respetadas en los procedimientos administrativos, entiendo que se violaron los derechos

constitucionales de SISCOM al omitirse la comunicación previa y detallada de la acusación que se le formulaba (Art. 8, inc. b, P.S.J.C.R)

Por las razones expuestas, considero que la multa impuesta a la actora debe ser revocada.

IV.- En otro orden de ideas, disiento con el análisis realizado por mi colega respecto del agravio relativo a la omisión de defensas interpuestas en la sentencia de grado.

Ante una omisión no es exigible una “crítica razonada” en los términos del inciso 236 del CCAYT. No se puede refutar un fundamento no expresado. Por tanto, los agravios relativos a omisiones en sentencias de primer grado deben ser examinados bajo otra luz.

Efectivamente, tal como lo indica el actor, la sentencia de grado no analizó las defensas opuestas en cuanto a su adhesión al Convenio Multilateral y las consecuencias que esto puede traer a los efectos de impugnar la determinación de ingresos brutos realizada por la Administración. Por tanto, corresponde, conforme lo normado en el artículo 28 del Código de rito, tratar las defensas omitidas en esta oportunidad.

Conforme surge de los considerandos de la Resolución 4462, la impugnación de las liquidaciones de la actora, así como la posterior determinación de oficio del impuesto sobre una nueva base imponible, se debió a las diferencias relevadas respecto del pago referente de los rubros comisiones a terceros por ventas a terceros y cobranzas y regalías. Por tanto, corresponde analizar si existen pruebas que avalen el correcto pago del impuesto por tales conceptos.

El actor solicitó, a los fines de respaldar sus liquidaciones, que un perito contador estableciera una serie de puntos. A los efectos de dilucidar la defensa que aquí se trata, encuentro de especial relevancia la pregunta número nueve: “Si Siscom abonó el impuesto a los ingresos brutos bajo el coeficiente “Convenio Multilateral” en relación a los ingresos provenientes de los rubros “comisiones a terceros por ventas y cobranzas y regalías” en forma adecuada a la proporcionalidad correspondiente a esta jurisdicción, por los períodos fiscales correspondientes a los años 1998 hasta 2004 inclusive”



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO", EXP 34384/0

Obra a fs. 378/423 el informe contable presentado por la perito designada en autos. A fs. 78 vta, 79 luce la respuesta a la mentada pregunta. La demandada observó, correctamente a mi entender, esta respuesta a fs. 430 vta. Manifestó que la perito en ningún momento contestó, ya sea en forma afirmativa o negativa, si Siscom abonó correctamente el impuesto. Además notó que en los cuadros agregados –a fin de ilustrar cómo se obtuvo la base imponible denunciada- figura como rubro “venta productos terceros” y que no se menciona nada respecto de las cobranzas y regalías. Agrego a este último examen, que no se evidencia que esté hablando de comisiones.

En síntesis, la única prueba tendiente a dilucidar si las declaraciones juradas de la actora y su consecuente pago de impuestos era correcta no aporta elemento de convicción alguno.

Por tanto, toda vez que el actor no ha logrado demostrar el error denunciado en el ajuste de la base disponible, corresponde confirmar la determinación de oficio realizada por la Administración.

Por las razones expuestas propongo al acuerdo que: 1.- Se haga parcialmente lugar al recurso de la actora y, en consecuencia, se revoque la multa impuesta en el artículo 3° de la Resolución n° 1724-DGR-2006. 2.- Se rechacen los restantes agravios y, en consecuencia, se confirme la determinación de oficio de ingresos brutos realizada por la Administración. 3.- Se impongan las costas en ambas instancias por su orden, atento la existencia de vencimientos parciales recíprocos.

A la cuestión planteada GABRIELA SEIJAS dijo:

I. Los antecedentes de la causa han sido objeto de adecuada síntesis en los considerandos I a IV del voto del doctor Esteban Centanaro, a los que me remito por razones de brevedad. Coincido con la solución que propicia en cuanto estima que debe rechazarse el recurso de apelación interpuesto por la actora y le impone las costas de ambas instancias por las consideraciones que siguen.

II. Por un lado, la actora critica distintos aspectos vinculados con el procedimiento de determinación de oficio de las obligaciones correspondientes al impuesto sobre los ingresos brutos.

En primer lugar, esboza un confuso planteo sobre distintos requerimientos formulados en el transcurso del procedimiento administrativo en domicilios distintos al que fuera fijado por la empresa, lo que habría afectado su derecho de defensa.

Al respecto, se advierte que por medio de la comunicación realizada en Paraná 145, 5º piso, departamento "A", el 26 de abril de 2004, la Dirección General de Rentas (DGR) informó al contribuyente que se realizaría una "*verificación impositiva*" por intermedio del inspector Diego R. Trotta (v. fs. 55 de las actuaciones administrativas). Al mismo lugar hacen referencia las actas del 6 de mayo (v. fs. 56), 14 de mayo (v. fs. 57) y 26 de mayo del mismo año (v. fs. 58), todas ellas resultan irrelevantes al efecto del procedimiento, pues se limitan a expresar que el inspector actuante no fue atendido por persona alguna.

Posteriormente, por medio del acta del 7 de junio de 2004 el inspector Trotta precisó que tras compulsar la guía telefónica el domicilio de la empresa fue ubicado en la avenida Santa Fe 1592 (v. fs. 59). Allí fue informado que el domicilio legal se encontraba en Marcelo T. de Alvear 1373/81, 4º piso, oficina 42 (v. acta de 11 de junio de 2004 obrante a fs. 60).

Según consta en el acta de comunicación de inspección del 16 de junio de 2004 en aquella dirección se le hizo saber a la empresa que se encontraba sometida "*a una inspección destinada a verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*" (v. fs. 61). Es decir, se informó en el domicilio en cuestión –que la actora en todas sus presentaciones ha mencionado como "*nuevo domicilio fiscal denunciado*"– lo mismo que constaba en la nota del 26 de abril de 2004 que se dirigiera a Paraná 145, 5º piso, departamento "A".

Fueron realizadas en el domicilio de la calle Marcelo T. de Alvear las sucesivas actas de requerimiento correspondientes al 16 de junio de 2004 (v. fs. 63/64), 21 de septiembre de 2004 (v. fs. 169), 14 de octubre de 2004 (v. fs. 177, donde se deja constancia que "*modifica domicilio legal de la firma fijándolo en Marcelo T. de*



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO". EXP 34384/0

Alvear"), 5 de noviembre de 2004 (v. fs. 184), 26 de noviembre de 2004 (v. fs. 185), 10 de diciembre de 2004 (v. fs. 186), 20 de enero de 2005 (v. fs. 255), 17 de febrero de 2005 (v. fs. 270), 23 de marzo de 2005 (v. fs. 282), 31 de marzo de 2005 (v. fs. 293), 31 de mayo de 2005 (v. fs. 307 y 311), 6 de junio de 2005 (v. fs. 309), 21 de junio de 2005 (v. fs. 334, 336 y 338), 6 de julio de 2005 (v. fs. 344), 9 de agosto de 2005 (v. fs. 369). Según consta, en la mayor parte de los casos, María Guadalupe Peña fue quien atendió a Diego Trotta. En otros casos, el inspector fue recibido por José Manuel Veloso (31 de mayo de 2005 y 9 de agosto de 2005) Mariano Giarmoli (21 de junio de 2005) y Javier R. Gross (6 de julio de 2005).

Por otro lado, las actas del 6 de julio (v. fs. 67), 28 de julio (v. fs. 100), 18 de agosto (v. fs. 101), 1º de septiembre (v. fs. 168), se efectuaron en Montevideo 770, 4º piso, perteneciente a un estudio contable donde se desempeñaban José Manuel Veloso como titular y María Guadalupe Peña como empleada, quienes el 15 de julio fueron autorizados por Javier R. Gross, presidente de Siscom de Argentina SA para *"requerimientos en intimaciones de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires"* (v. fs. 102).

En la nota del 6 de junio de 2005 suscripta por el presidente de Siscom de Argentina SA se menciona como *"domicilio constituido"* a la calle Montevideo 770, 4º piso (v. fs. 312). Ello fue reiterado en las notas del 21 de junio de 2005 (v. fs. 340), 6 de julio de 2005 (v. fs. 349) y 29 de agosto de 2005 (v. fs. 440). Si se concediera que a partir de la primera nota (6 de junio de 2005) el domicilio quedó allí constituido, ello todavía resultaría insuficiente por sí solo para considerar que son nulas las sucesivas actuaciones que se desarrollaron en el domicilio legal de la empresa sito en la calle Marcelo T. de Alvear. A juzgar por el tenor de sus distintas presentaciones en la instancia administrativa, la actora no fue colocada en estado de indefensión ya que siempre estuvo en conocimiento de la documentación que le fue requerida y pudo alegar en forma oportuna lo que estimó conducente.

Por último, cabe observar que, una vez dictada la resolución 4462-DGR-2005 del 4 de noviembre, las sucesivas notificaciones se cursaron al domicilio constituido (v. fs. 478).

III. Con respecto a la cuestión relativa a la conformidad de las diferencias de verificación notificadas por la carta documento recibida por la empresa el 3 de agosto de 2005, concuerdo con el análisis efectuado por el doctor Centanaro en considerando VI.1 de su voto (v. párrafos primero a octavo).

También comparto las consideraciones efectuadas en el considerando VI.3 en cuanto que el rechazo de la prueba ofrecida durante el procedimiento administrativo no lesionó el derecho de defensa de la actora.

IV. Las diferencias detectadas por el Fisco se vinculan con: a) la tributación con la alícuota reducida correspondiente a quienes desempeñan actividades industriales que no realizaría la actora; y b) la falta de comprobación del pago del impuesto por ingresos vinculados con comisiones a terceros por ventas y cobranzas y regalías.

En cuanto a la primera cuestión, no se encuentra controvertido que Siscom de Argentina SA *“adquiere los elementos y materias primas necesarios y dispone de la habilitación técnica otorgada a su nombre por el Organismo de Contralor de Salud Pública (...) realizando la fabricación de los diferentes artículos de los cuales es propietario de la marca y fórmula de elaboración, a través de terceristas habilitados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (...)”* (v. fs. 521 del expediente judicial). Esto es, no está en discusión la actividad que realiza la empresa sino si ésta, atento que la fabricación se realiza por medio de terceros, puede ser calificada como *“industrial”* a los efectos del impuesto.

Por su parte, el Código Fiscal –en la redacción vigente durante los periodos reclamados– definió a la actividad industrial como *“aquella que logra la transformación física, química o físico química, en su forma o esencia, de materias primas o materiales en nuevos productos, a través de un proceso inducido, mediante la aplicación de técnicas de producción uniforme, la utilización de maquinarias o equipos, la repetición de operaciones o procesos unitarios, llevada a cabo en un establecimiento industrial”* (cf. art. 104, inc. 23 [t.o. 1998], y concordantes de los años sucesivos).

Al respecto, el precedente invocado por la actora –la sentencia dictada por el Juzgado 8 CAyT el 30 de agosto de 2004 en los autos *“Compañía Papelera Sarandí SAICIA c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos”*, EXP 132/0 (v. fs. 527 vta.,



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO", EXP 34384/0

tercer párrafo)– fue revocado por la Sala II de la Cámara del fuero el 3 de octubre de 2006. Dicha decisión, tal como lo ha señalado el doctor Centanaro, fue convalidada por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, el que –cabe señalar– no ingresó en el análisis de la cuestión de fondo (v. sentencia recaída en: "*Compañía Papelera Sarandí SACIA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido*", Exp. 5335/07, y su acumulado "*Compañía Papelera Sarandí SACIA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Compañía Papelera Sarandí SACIA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos'*", Exp. 5331/07, del 6/11/07).

Cabe observar que la tesitura asumida por la Sala II del fuero, en el precedente citado en cuanto a que sólo debían ser considerados como "*industriales*" aquellos que efectuaran por sus propios medios la transformación de la materia, fue receptada expresamente por el legislador cuando –para un período posterior a los de autos– aclaró que quedaban excluidos de la aplicación de la alícuota entonces establecida del cero por ciento (0%) los contribuyentes que realizaran el proceso de industrialización de insumos a través de *façonniers*, confeccionistas o terceros.

Por otra parte, tampoco guarda analogía con el caso de autos la decisión recaída en "*The Dunlop Pneumatic Tyre Co. Ltd. s/ recurso de apelación – impuesto a los réditos*" (CSJN, Fallos: 287:408). En tal oportunidad, el Alto Tribunal no estableció una definición general sobre qué cabe considerar como "*actividad industrial*" a fin de su tratamiento impositivo, sino que se limitó a considerar que las sumas invertidas en determinados bienes del activo fijo de la allí actora resultaban deducibles a los efectos del pago del impuesto a los réditos y de emergencia vigente en aquel momento. En el caso en cuestión, los bienes (moldes para vulcanizar cubiertas) integraban la maquinaria y equipo en el proceso final de elaboración, eran de propiedad de la actora y sobre ellos asumía gastos de mantenimiento y riesgos, además el tercero manufacturero no los computaba a fin de su deducción impositiva. Circunstancias que difieren con el caso de autos.

Por tanto, coincido en que, toda vez que no se ha acreditado que la actividad desplegada por la actora fuera “*industrial*” a los efectos del tributo, asiste razón al Fisco en este punto en cuanto a que le es aplicable la alícuota del tres por ciento (3%).

V. Con respecto a la segunda cuestión de la que derivaron diferencias (ingresos vinculados con comisiones a terceros por ventas y cobranzas y regalías) comparto los argumentos expresados por el doctor Hugo R. Zuleta en el considerando IV de su voto en cuanto a que, a la luz de la pericia contable, no ha quedado demostrada la correcta cancelación del tributo.

Con respecto a esta cuestión, cabe señalar que la actora reiteró en cada una de sus presentaciones que “*no existen diferencias entre lo registrado y lo declarado*” (v. fs. 528, entre otras), a la par que descalificó que la determinación de oficio se realizara sobre base presunta cuando, según manifestó, de acuerdo a las constancias de los expedientes administrativos, “*siempre se tuvo la documentación a la vista*” (v. fs. 525).

El planteo de la actora no rebate lo sostenido por la doctora Alejandra B. Petrella sobre que, si bien en el marco de la instancia administrativa la actora indicó en que fechas habría cumplido con cada uno de los requerimientos efectuados por el Fisco, “*en ningún momento indicaron concretamente en qué acta surgía haber exhibido la documentación que les era requerida*”, haciendo notar que “*si bien la documentación era extensa, el nuevo requerimiento se dirigía únicamente a un período sustancialmente menor (únicamente desde agosto de 1998 hasta diciembre de 2001)*” (v. fs. 494).

En este marco, no se ha demostrado que la Administración careciera de fundamentos para determinar la materia imponible y el impuesto resultante de oficio con carácter parcial y sobre base presunta en la forma en que lo hizo.

VI. La actora también cuestionó la procedencia de la multa de trescientos treinta y siete mil ciento setenta y cinco pesos con ochenta centavos (\$337 175,80) que se le impusiera por omisión fiscal (cf. art. 95 del Cód. Fiscal [t.o. 2005]), por entender que se omitió la instrucción de un sumario conexo al procedimiento de determinación de oficio.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO", EXP 34384/0

Una vez presentado el descargo de la contribuyente, se dispuso la remisión de las actuaciones al Departamento de Procedimientos Tributarios *"para el inicio de determinación de oficio y aplicación de sanciones que estime corresponder"* (v. fs. 465). Al ser elevado el proyecto de resolución el 26 de octubre de 2005, no sólo se mencionó la iniciación del procedimiento de determinación de oficio sino también la *"instrucción de sumario por presunta infracción a los deberes fiscales de orden material"* (v. fs. 468).

Si bien en articulado correspondiente a la parte dispositiva de la resolución 4462-DGR-2005 del 4 de noviembre se omitió hacer constar en forma expresa la decisión de instruir el sumario correspondiente, lo cierto es que la existencia de una imputación se desprende con claridad de los considerandos del acto. En efecto, allí se precisa que *"los hechos descriptos constituyen omisiones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que configuran presuntivamente infracciones a los deberes fiscales de orden material, conforme la tipificación, para todas ellas, contemplada en los artículos 90 y 95 del Código Fiscal (TO 2005) (...)"* (v. fs. 472, quinto párrafo).

Cabe recordar que el artículo 90 prevé que *"[e]l incumplimiento de toda obligación tributaria de naturaleza substancial o formal constituye infracción punible, dando lugar a su juzgamiento y sanción. Las infracciones que se tipifican en este Capítulo son: infracción a los deberes formales, omisión y defraudación"*. Por su parte, en el artículo 95 se tipifica la *"omisión"* en los siguientes términos: *"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 ella resulta exigible, salvo error excusable, incurrir en omisión y son sancionados con una multa graduable hasta el cien por ciento (100%) del gravamen omitido. Para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los casos que no mediaran cargos individuales de inspección la sanción solo resulta aplicable al vencimiento del primer requerimiento incumplido. Con respecto del mismo tributo no se aplica la sanción prevista cuando la omisión de pago es subsanada con la cancelación del tributo y sus accesorios hasta la fecha de formulación del cargo para el inicio de una verificación fiscal (...)"*.

La alusión a “*resistencia pasiva*” que se realizó en los considerandos del acto administrativo en cuestión (v. fs. 472, tercer párrafo) sólo se hizo al efecto de relatar cómo había sido descripta por la inspección la conducta asumida por la empresa. Esto es, de los términos empleados en modo alguno puede extraerse la voluntad del Fisco de imputar a la contribuyente una infracción al artículo 91 donde se prevé la figura en cuestión. En este contexto, cabe descartar la existencia de falta de claridad en la descripción de la conducta imputada (vgr. omisión) así como de la norma que la tipifica (vgr. art. 95 del Cód. Fiscal [t.o. 2005]).

Posteriormente, existen otras constancias en las que se hace referencia al sumario y a la cuantificación de la multa correspondiente que acreditan que la Administración instruyó aquél a partir de la resolución 4462-DGR-2005 (v. fs. 475, 517/518 y 520/521).

En el contexto reseñado, la imputación se formuló en forma clara en la resolución pertinente, el sumario conexo –y previo a la aplicación de la multa– no fue omitido y el contribuyente al presentar su descargo esgrimió sus defensas vinculadas con la inexistencia de diferencias entre lo abonado y lo debido, es decir, tuvo oportunidad de desvirtuar el sustento fáctico de la omisión fiscal que se le imputaba. En sus sucesivas presentaciones, no identifica cuáles habrían sido concretamente las actuaciones omitidas por el Fisco durante el sumario instruido para cuantificar y aplicar la sanción.

La actora también sostuvo la inexistencia de deuda, dolo y perjuicio fiscal por lo que petitionó que la multa fuera dejada sin efecto (v. fs. 20/22, apartado X, del expediente judicial).

En virtud de lo señalado con anterioridad en cuanto a la existencia de deuda cabe descartar la alegada falta del elemento objetivo de la infracción.

En lo concerniente al elemento subjetivo, la actora ha soslayado que no es necesaria una conducta dolosa, sino que basta un obrar culposo. Eso es precisamente lo que ha ocurrido al omitir Siscom de Argentina SA la cancelación del impuesto reclamado.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

"SISCOM DE ARGENTINA S.A. CONTRA GCBA SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO". EXP 34384/0

En tal orden de ideas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido en numerosas ocasiones que *"en el campo del derecho tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; causa L.269.XXXII 'Lambuschi, Pedro Jorge s/ ley 23.771', fallada el 31 de octubre de 1997)"* (v. *"Casa Elen Valmi de Claret y Garello - TFN N° 10.582 - I c/ DGP"*, del 31/03/99, en Fallos: 322:519; entre otros).

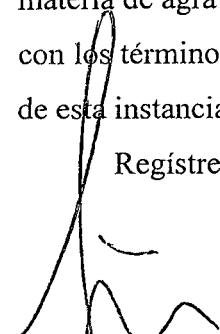
Por consiguiente, toda vez que en el caso no ha sido acreditada la existencia de un error excusable o que mediaran circunstancias que justifiquen exculpar la materialidad de la infracción prevista en la norma, el planteo esgrimido por la actora debe ser desestimado.

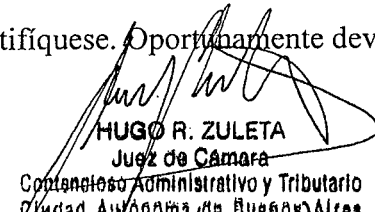
VII. En consecuencia, estimo que corresponde confirmar la sentencia de grado, con costas de ambas instancias a la actora vencida (cf. art. 62 del CCAyT).


En este sentido dejo expresado mi voto.

Por lo expuesto, y habiendo dictaminado por la Sra. Fiscal de Cámara, el Tribunal **RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia de primera instancia en todo lo que fue materia de agravios; 2) se difiera la regulación de los honorarios profesionales conforme con los términos expuestos en el considerando IX del voto del Dr. Centanaro. 3) Costas de esta instancia a la actora vencida (artículo 62, CCAyT).

Regístrese. Notifíquese. Oportunamente devuélvase.


GABRIELA SEIJAS


HUGO R. ZULETA
Juez de Cámara
Contencioso Administrativo y Tributario
Ciudad Autónoma de Buenos Aires
(En disidencia)


Esteban CENTANARO
Juez de Cámara-Subrogante Sala III
Contencioso Administrativo y Tributario
Ciudad Autónoma de Buenos Aires