

Expte. N° 13-05358154-9 “Sudamericana de Bebidas SRL c/ Administración Tributaria de Mendoza s/ A.P.A.”

Sala Primera

EXCMA. SUPREMA CORTE:

I- Las constancias de autos

i.- La demanda

En los presentes autos, Sudamericana de Bebidas SRL solicita se revoque la Resolución Administrativa A.T.M. N° 60 de fecha 29 de mayo de 2020 que hace lugar parcialmente al recurso de apelación presentado contra la Resolución N° 10/15 del Director General de Rentas que a su vez rechaza el recurso oportunamente interpuesto contra la resolución administrativa s/n del Departamento de Actividades Económicas mediante la cual el organismo fiscal determinó deuda, liquidó intereses resarcitorios y aplicó multas.

Refiere que la firma tiene como actividad principal la elaboración de bebidas y que en función de dicha actividad se le reconoció la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos “Tasa Cero” en los términos del art. 185 inc. x del Código Fiscal,; en tal oportunidad se le solicitó que acreditara la forma en que desarrolla su actividad, para lo cual aportó copia del contrato de elaboración celebrado entre Sudamericana de Bebidas SRL y SABOT S.A., de fecha 13 de abril de 1998 (debidamente sellado) luego de lo cual el Organismo extendió el respectivo certificado de exención para el año 2003.

Expresa que en los sucesivos años se otorgaron certificados de exención sin observación alguna por los años 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, hasta que en agosto de 2009 el Departamento de Fiscalización Externa en forma abrupta practicó una novedosa liquidación provisoria de impuestos, aplicando una alícuota del 3 % de los montos declarados por la firma en los formularios del Convenio Multilateral, con retroactividad al 2004 por períodos no prescriptos.

Describe la actividad industrial que lleva a cabo

y sostiene que la firma nunca tuvo dudas y tampoco ATM hasta el año 2009 que entendió contrariamente que el hecho de aportar materias primas y maquinarias y asumir riesgos ante terceros, no implica tomar a cargo la actividad industrial frente a los ingresos brutos.

Destaca que no espera el producto en una actitud pasiva, por el contrario es quien diseña, ordena y controla que los actos y operaciones materiales de elaboración sean acordes a lo previsto y luego comercializa los productos con sus marcas.

Define la actividad industrial y sostiene que la circunstancia de realizar esa transformación por sí mismo o por un tercero contratado al efecto, en nada cambia la definición de la misma, ni tampoco en el concepto general que se extrae de otras normas o disciplinas.

Señala que la modalidad utilizada es el contrato de “facón”, el cual tiene tipicidad y denominación propia, el cual define como una figura negocial dentro del clásico concepto de locación de obra, en el que una de las partes aplica su capacidad industrial para elaborar la materia prima que la otra le, a fin de obtener el producto que ésta última desea en las condiciones, características y calidad estipuladas.

Considera que la cuestión nuclear a discernir es si Sudamericana de Bebidas S.R.L. lleva o no a cabo la actividad industrial (fabricación o elaboración de bebidas) que se encuentra exenta del Pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos o si por el contrario, lo único que hace es revender un producto en el mismo estado en el que lo compró.

Critica el modo de interpretación restrictivo de las normas exentivas realizado por ATM y sostiene la improcedencia de los intereses resarcitorios. Cita jurisprudencia a su favor.

## ii.- La contestación de demanda

A fs. 60/71 la Administración Tributaria Mendoza demandada, por intermedio de apoderado contesta demanda y solicita su rechazo.

Sostiene que la discusión versa sobre la hipotética actividad industrial que motivó a la actora de aprovecharse de un beneficio impositivo que no le correspondía.

Destaca que en el contrato originario de fecha

13/04/98 se identifica a SABOT S.A. como “El Fabricante”, calidad que le es reconocida por Sudamericana de Bebidas S.R.L. y en la cláusula segunda se conviene que ésta última no asume ningún riesgo ante terceros por defectos en la fabricación de los productos.

Expresa que de las actuaciones administrativas surge que la actora admitió no estar inscripta en el Registro Industrial de la Nación y solo se limitó a afirmar que se encontraba habilitada como industria por la Municipalidad de San Rafael, el cual no prueba que la firma haya realizado actividad industrial en los periodos fiscales correspondientes.

A fs. 75/76 y vta. contesta Fiscalía de Estado y solicita junto con la demandada directa y por las razones jurídicas expuestas por ella en la contestación, el rechazo de la demanda.

## II- Consideraciones

Analizadas las actuaciones, los argumentos esgrimidos por las partes en litigio, los elementos de juicio incorporados a la causa y teniendo en cuenta el control de legitimidad que ejerce V.E. respecto al obrar de la Administración Pública, este Ministerio entiende que correspondería hacer lugar a la acción intentada, en base a las siguientes consideraciones:

i- No resultan hechos controvertidos:

- que la actora obtuvo certificados de exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a través del beneficio de la “tasa cero” en los períodos 2003 a 2009 en virtud de lo dispuesto por el art. 185 inc. x del CF vigente en esa época, los cuales fueron otorgados siguiendo el procedimiento interno y merituación jurídico económico de la realidad de la actividad de elaboración y de los efectos jurídicos del convenio sin observación de ningún tipo por parte de los funcionarios de la DGR

- que se iniciaron dos procedimientos de fiscalización en el año 2005 y 2006 y ambos finalizaron sin observación ni ajuste a la empresa y en ambas oportunidades se le requirió a la empresa la misma documentación, destacando que la situación de la empresa era igual respecto a la modalidad productiva como la cobertura jurídica y en ninguna se objetó la práctica, instrumentación y no se determinó deuda alguna.

- que la situación antes descripta fue modificada

en agosto del año 2009, cuando la DGR da marcha atrás con el criterio, labrando un Acta de Infracción al impuesto sobre los Ingresos Brutos

- que mediante Resolución del Departamento de Actividades Económicas de fecha 06 de abril de 2011, se aprobó la determinación tributaria practicada por Sudamericana de Bebidas S.R.L. por el cobro sobre los ingresos brutos por los años 2004 a 2009; se le aplicó una multa por infracción a sus obligaciones sustanciales de \$ 1.481.343,10 y se intimó al contribuyente para que ingrese las sumas adeudadas en concepto de impuesto, intereses y multa por la suma de \$ 4.444.029,25.

En los considerandos de la norma se consigna que con fecha 28-08-2009 se le notifica a la firma el resultado de la actuación IB-0382 donde se cambia el criterio sostenido hasta entonces y se expresa que “si bien la firma se encuentra inscripta en una actividad industrial, habiendo solicitado las exenciones anuales en tiempo y forma, la elaboración de los productos la desarrolla la empresa SABOT S.A., según contrato de elaboración celebrado con fecha 13-04-1998 aportado por la empresa.

ii- Conforme lo anterior, e independientemente de si la empresa desarrolla actividad industrial o no, se señala que los actos administrativos por los cuales ATM otorgó certificados de exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a través del beneficio de la “tasa cero” en los períodos 2003 a 2009 en virtud de lo dispuesto por el art. 185 inc. x del CF, son actos regulares, estables, firmes y obligan al inmediato cumplimiento; por lo que, si la Administración Tributaria Mendoza, con posterioridad, en un cambio de criterio, entendió que no correspondía su otorgamiento, al no darse las circunstancias que prevé la norma, debió declararlos lesivos al interés público e iniciar la acción de lesividad en sede judicial, siendo irrevocables en sede administrativa, circunstancia que no ocurrió.

iii- En punto a la estabilidad del acto administrativo, V.E. en pronunciamientos anteriores ha recordado que el Alto Tribunal Nacional ha calificado a la estabilidad del acto administrativo, como un principio de vital significancia, que tiene su base constitucional en la garantía de la propiedad (arts. 14° y 17° de la Constitución Nacional) y a través del cual se consolida uno de los pilares del ordenamiento jurídico, cual es el de la seguri-

dad (Fallos 310:1045).

Asimismo ha consignado el Tribunal –con cita en García de Enterría- que *“El problema de la revocación de los actos administrativos estables...por motivos de legalidad es en extremo delicado, en cuanto que atenta contra las situaciones jurídicas establecidas. El enfrentamiento entre los dos principios básicos, de legalidad y de seguridad jurídica, exige una gran ponderación y cautela a la hora de fijar el concreto punto de equilibrio, que evite tanto el riesgo de consagrar situaciones ilegítimas de ventaja como el peligro opuesto al que alude la vieja máxima summum ius, summa iniuria...”* y que, conforme la normativa vigente en la provincia, que respeta la doctrina mayoritaria del derecho administrativo en nuestro país, la regla es que el acto administrativo es irrevocable cuando afecta o reconoce derechos subjetivos ya notificados al administrado, esta estabilidad es una de las garantías principales del ordenamiento jurídico, de allí que su revocación es excepcional (L.S. 449-1).

Agregando que esa limitación no impide que el acto sea impugnado y eventualmente anulado, impugnación que puede provenir del administrado o de la propia Administración la que puede iniciar ante la justicia el pedido de nulidad de su propio acto, mediante la acción de lesividad (conf. art.3º, C.P.A., vid: L.S.: 396-122, con cita de Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, “Curso de Derecho Administrativo”, T.I, La Ley, 2006, p.668; José Luis Miolano, “Límites de la Potestad Revocatoria de la Administración: Acción de Lesividad”, en Estudios de Derecho Administrativo IX, Ed. Artes Gráficas Candil, Bs. As., 2003, p. 377 y sgtes.; y Manrique Jiménez Mesa, “La legitimación Administrativa”, Ed. Investigaciones Jurídicas S.A., 2000, p. 106 y sgs.; criterio reiterado en LS: 412-237 y 449-1).

Y concluyendo que la Administración se encuentra obligada a respetar los actos administrativos estables (art. 96, L.P.A.) y por ende no puede apartarse de un acto suyo, *per se*, invocando razones de autotutela, pues frente a actos notificados al administrado debe petitionar la tutela jurisdiccional mediante la acción de lesividad (L.S.: 457-229; criterio reiterado en la causa N° 105.245, “Gutiérrez Silva, Luis Alberto c/ D.P.V. s/ A.P.A.”, sentencia del 27-6-2014 registrada en L.S.: 467-150).

iv- Consecuente con lo anterior este Ministerio Público Fiscal entiende que corresponde hacer lugar a la demanda interpuesta por la firma Sudamericana de Bebidas S.R.L..

Despacho, 20 de mayo de 2022.



D<sup>o</sup> HECTOR PRADOLFER  
Fiscal Adjudado Civil  
Fiscalía General