

Expte. N° 13-06779275-5, “Oeste
Embotelladora S.A c/ Administración
Tributaria de Mendoza s/ A.P.A.”

Sala Primera

EXCMA. SUPREMA CORTE:

I- Las constancias de autos

i.- La demanda

Se ha corrido vista a esta Procuración General de la presente acción procesal administrativa en la que Oeste Embotelladora S.A. solicita se anule la Resolución Administrativa A.T.M. N° 109 de fecha 13 de octubre de 2021, dictada por el señor Administrador General de la Administración Tributaria Mendoza, únicamente en la parte en que se ratifica la determinación de oficio inicialmente practicada por el Departamento Determinación de Oficio de la Dirección General de Rentas por los períodos fiscales 1/2009 a 12/2009 en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, así como sus antecedentes Resolución DGR N° 113/2018 (10.8.2018) dictada por el señor Director General de la DGR y la Resolución DDO N° 122/2017 (24.2.2017) dictada por el Departamento Determinación de Oficio (DDO).

Expresa que por las resoluciones citadas, el organismo fiscal provincial terminó por aprobar la determinación tributaria practicada respecto de OESA por el DDO (Actuación N° IB-641), en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales 1/2009 a 12/2009 (este último es, en definitiva, el período que, atento lo establecido en la Resolución Administrativa N° 109/2021, quedó únicamente vigente), imponiéndose una gravosa sanción pecuniaria (multa -art. 69 CFM) por el pretendido incumplimiento de dichas obligaciones sustanciales, por persistir, aun frente a la limitación temporal dispuesta por la Resolución Administrativa N° 109/2021, un gravamen irreparable a su firma.

Entiende que no existieron actos suspensivos y/o interruptivos de la prescripción (iniciada el 1.1.2010) hasta que el organismo fiscal notificó la Resolución que aprobó la determinación tributaria, hecho ocurrido recién el 10.3.2017, momento en el cual, el plazo de cinco (5)

años, se encontraba sobradamente cumplido, por lo que el acogimiento de la prescripción planteada es la solución aplicable al caso, no solo con relación a los períodos 2005 y 2008, sino también con respecto al período 2009.

Afirma que el encuadre que hace el fisco es improcedente a poco que se repare en la realidad del mecanismo de façon que involucra la operatoria y es el propio organismo fiscal el que reconoce expresamente que es Oeste Embotelladora S.A. quien aporta las materias primas, quien aporta las fórmulas, quien aporta el personal que controla la calidad del producto fraccionado, quien resulta titular de los productos fraccionados, quien asume los riesgos frente a terceros, quien es la titular de la marca bajo la cual se fracciona la mercadería.

Señala que en este contexto, pretender que CLASSIC vendería productos a OESA que, luego, esta última revendería a terceros, debiendo tributar respecto de esos ingresos como reventa, implica ocultar detrás de ilógicos eufemismos, la realidad de la operación, y lo cierto es que no hay venta ni reventa entre OESA y CLASSIC, lo que priva de fundamento la determinación en crisis.

Apunta que la Dirección General de Rentas, yendo contra todos los antecedentes recolectados en autos y contra las conclusiones de la inspección que motivaron la vista inicial (art. 78 CFM), entiende que por no existir un instrumento escrito entre las partes, no existe façon, creando administrativamente un nuevo requisito para el contrato de façon: debe celebrarse por escrito so pena de inexistencia, es decir, se trata de una formalidad *ad solemnitaten*.

Alega que refuerza lo expuesto el hecho de que OESA declare y tribute íntegramente como industria productora su actividad en materia de impuestos internos, sin dejar fuera los productos façonados por CLASSIC dado que las alícuotas por expendio de los bienes gravados por la Ley N° 24.674 son del 8,7% (bebidas sin alcohol) y el 4,17% (bebidas con jugo de frutas), es decir, resultaría más económico para OESA que en el caso de los productos façonados por CLASSIC, se considerara que existe reventa y, en dicho supuesto, no caería esa reventa dentro del hecho imponible, pero no sería real.

Sostiene que de aceptarse el criterio fiscal de que OESA revende, se generaría una clara discriminación por desigualdad de

trato (art. 16 CN) respecto de los productores agropecuarios que encomienden a terceros la industrialización de sus productos y luego comercialicen los productos industrializados; de la misma manera los industriales manufactureros (OESA) que encomienden a terceros (CLASSIC) la industrialización de sus productos y luego comercialicen los productos industrializados, deberían tributar el impuesto a la alícuota prevista en la ley impositiva para los establecimientos industriales manufactureros, que no supera el control de razonabilidad (art. 28 CN), desde que genera una discriminación arbitraria respecto de dos contribuyentes que, en el caso concreto, operan con análoga organización industrial, contemplan iguales factores de producción y suman los mismos valores de costos y utilidad para formar el precio de la mercadería.

Advierte que el Honorable Tribunal Administrativo Fiscal en la causa “Nestlé Argentina S.A.” (Resolución N° 1499 del 15.6.2016), que guarda total analogía con el caso que nos ocupa, revocó el criterio de ATM al concluir que por el hecho de recurrirse a la figura del façon la empresa no perdía el carácter de industrial.

Critica la pérdida de la exención por superar la pretendida deuda el porcentaje del 10% del total de impuestos que debieron abonarse, por cuanto no se configuran los requisitos, dado que en rigor no existe diferencia alguna que quepa ser ajustada y menos acreencia fiscal que se halle firme y consentida por el contribuyente.

Postula la improcedencia de la sanción dado que en ningún momento se inició y sustanció formalmente a OESA el sumario previo cuya tramitación exige un adecuado ejercicio del derecho a la defensa que consagra nuestra Constitución Nacional (art. 18 CN); al correrse la vista que prevé el art. 78 del CFM, se incluyó en una breve e infundada referencia final, la posible aplicación de una multa, sin invocación de causa, norma fundante o explicación alguna al respecto, ni qué tipo de infracción se imputa (dolosa, culposa, formal, etc.), apareciendo evidente la inconstitucionalidad de la pretensión punitiva en cuestión.

Agrega que recién en la resolución del DDO sorpresivamente se menciona el art. 58 del CFM, relativo a la evasión tributaria que, por naturaleza, es una infracción de carácter doloso, lo cual es un dislate total atento la clara inexistencia de un comportamiento social disvalioso, inclusive a título de culpa, que en modo alguno pudiese llegar a justificar la amenaza de imputación.

Manifiesta que se configura en el caso una clara eximente que elimina toda idea de culpa y/o dolo, excluyendo así el elemento subjetivo necesario para la configuración de toda infracción como la que se amenaza a su parte y en subsidio, solicita la aplicación de los mínimos legalmente tolerados (10%).

Finalmente sostiene por los mismos motivos la improcedencia de los intereses.

ii.- La contestación de demanda

La Administración Tributaria Mendoza demandada, por intermedio de apoderado contesta demanda y solicita su rechazo.

Expresa que la deuda reclamada correspondiente a los períodos 01 a 12/2009 no se encuentra prescripta y que no existe controversia respecto del plazo quinquenal de prescripción que resulta aplicable al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, aclarando que la Administración Tributaria Mendoza ha resuelto el caso a partir de las pautas interpretativas dadas por la Corte Provincial en el plenario “Petrolera Alvear” (S.C.J.M., en Pleno, autos N° 13-04195588-5, caratulados “PETROLERA ALVEAR S.R.L. C/ ADMINISTRACION TRIBUTARIA MENDOZA P/ ACCIÓN PROCESAL ADMINISTRATIVA” de fecha 26/02/2019), no sólo por el carácter definitivo de los pronunciamientos del Alto Tribunal sobre normas locales, sino también para preservar la armonía que debe haber entre los distintos órganos del Estado Provincial e incluso por la necesidad de ahorrarle al erario los gastos derivados de juicios que se saben perdidos de antemano, criterio que ha sido largamente sostenido por la Procuración del Tesoro de la Nación (entre otros, Dict. 273- 248).

Agrega que conforme a la sentencia plenaria mencionada, el impuesto sobre los ingresos brutos reviste carácter anual y los

plazos de prescripción comienzan a computarse desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, cumpliéndose el plazo de 5 años el 31/12/2014, por lo que en principio la prescripción hubiera operado el día 01/01/2015, de no ser por el acaecimiento de las distintas causales de suspensión e interrupción del curso de la prescripción; el Acta de inicio de Inspección IB-0641, notificada a la firma con fecha 10/02/2010, suspendió por un (1) año el curso de la misma por estos períodos; de allí de que la acción fiscal para exigir el pago del impuesto por el periodo 2009 hubiese prescrito en fecha 01/01/2016, todo esto, en estricta aplicación del Código Civil (Ley 340). En función de ello, el plazo de prescripción que comenzó a correr para el período fiscal 2009, el 1 de enero del año 2010, fue suspendido por el término de 1 año, a partir del inicio de la inspección, con el acta labrada el 10/02/2010. Así, cabe concluir que el tratamiento a dispensar en relación al período 2009, cuya prescripción operaría por aplicación de dichos criterios el 01/01/2016, es decir con posterioridad al 01/08/2015, momento en que entra en vigencia el Código Civil Comercial de la Nación, el plazo de prescripción no se encontraba agotado por entonces, por lo que no cabe aplicar la doctrina que ampara los derechos y garantías constitucionales que menciona la jurisprudencia para fundamentar los límites impuestos a las potestades de las Provincias para dictar normas que regulen la materia de prescripción (art. 2532 CCyCN).

Concluye que respecto de los períodos correspondientes al año 2009, debe aplicarse el Código Fiscal de la Provincia vigente al tiempo en que se produjeron los hechos que determinan el plazo de prescripción de la acción fiscal, el inicio del cómputo de la misma, así como también la suspensión o interrupción del curso de aquella; Por ello, el plazo de prescripción por los períodos 2009 comenzó a computarse con fecha 01/01/2010; a su vez, el curso de la prescripción se suspendió en virtud de la notificación del Acta de Inicio de Inspección IB-0641, de fecha 10/02/2010, a cuya fecha todos los plazos se encontraban en curso, conforme lo dispuesto por el art 52 del Código Fiscal (vigente al momento de notificarse el Acta referida que dio inicio al procedimiento); Tal suspensión cesó al momento de notificarse la Resolución que aprobó determinación tributaria con sus accesorios, correspondientes, lo cual tuvo lugar con fecha 10/03/2017 (conf. Fs. 54 del expte. Adm. N° 8112-D-2015-01130); asimismo con la notificación

de la resolución del Jefe del Departamento Determinación de Oficio se produce la causal de interrupción que prevé el Artículo 57° del CF; por otra parte, y conforme lo dispuesto por el último párrafo del art. 52 del Código Fiscal (vigente a la fecha de su interposición) la presentación del recurso de revocatoria contra la Resolución, con fecha 30/03/2017, tuvo como efecto una nueva suspensión del curso de la prescripción por el termino de 180 días (hábiles) desde que fuera notificada la Resolución impugnada, por lo que se verifica que a la fecha de la presente resolución no ha operado la prescripción respecto del período 2009.

En consecuencia, afirma que no asiste razón al actor en su pretensión de considerar extinguida por prescripción la acción de esta Administración para determinar los tributos en cuestión y sancionar la conducta omisiva en que ha incurrido, como se ha hecho, debiendo resolverse el asunto con estricta aplicación de las disposiciones de los artículos 49°, 50°, 51° y 52° del Código Fiscal de la Provincia vigentes al momento del nacimiento de las obligaciones fiscales determinadas, sin que existan normas legales locales, nacionales ni constitucionales que autoricen a esta Administración a apartarse de las mismas.

Destaca que en el caso no existe divergencia respecto del plazo de prescripción quinquenal en el impuesto sobre los ingresos brutos, el que permanece invariable tanto en el Código Civil (Ley 17 340), Código Civil y Comercial (Ley 26.944).

Argumenta que la actora en su presentación manifiesta que existiría un contrato de facon entre su parte y la firma CLASSIC, cuestión que no ha podido ser acreditada por la misma, en base a la documentación acompañada a las diversas piezas administrativas.

Considera que la firma de manera errada pretende aplicar por analogía a la presente situación lo resuelto en la causa “Nestlé Argentina S.A.” (2016), por el Tribunal Administrativo Fiscal de la Provincia de Mendoza y ratificado mediante Decreto N° 1010/2016, en la que se discutió si la actividad de la firma, que tercerizaba la producción industrial en un tercero bajo la modalidad comúnmente denominada facón, debía encuadrarse como industrial o comercial, y en la que el Tribunal decidió hacer lugar a la pretensión de la contribuyente, consistente en que se encuadre su actividad como industrial y en consecuencia se la exima de pagar el Impuesto

sobre los Ingresos Brutos; caso distinto al analizado en virtud de que –tal como se constató- los terceros fabricaban y envasaban la materia prima suministrada por Nestlé, siguiendo sus instrucciones de elaboración y procedimiento, especificaciones, fórmulas, y estándares de calidad establecidos por Nestlé, quien supervisaba el proceso asumiendo el riesgo de la calidad de cada uno de los productos elaborados; en el caso de la relación llevada a cabo entre OESA y classic, nada se ha demostrado para llegar a la misma conclusión ya que la relación contractual que dice existir entre ambas sociedades no ha sido demostrada al no existir un contrato de elaboración, con cláusulas precisas que determinen la modalidad del trabajo contratado.

Expresa que la consideración de la actividad de la contribuyente como de carácter industrial debe hacerse con carácter restrictivo, puesto que tal es el principio receptado por el ordenamiento jurídico-tributario provincial, el cual supone que las posibles excepciones a la regla –que establece la obligación de tributar (artículo 163 del Código Fiscal)- deben analizarse con especial cuidado, por ello es correcta la pérdida de la exención respecto de los ingresos generados por la venta de bienes producidos en jurisdicción local.

Defiende la validez de la sanción aplicada y aduce la inexistencia de error excusable por cuanto resulta inverosímil que una empresa de la entidad de la actora, que tributa en varias jurisdicciones a la vez (es sujeto de Convenio Multilateral) y que se encuentra asesorada por profesionales de reconocida especialidad y trayectoria, desconociera sus obligaciones legales y a modo de colofón dice que en el caso concreto se juzga que la omisión de pago del tributo debido ha sido consecuencia de un obrar, cuanto menos, negligente por parte de la actora.

Fiscalía de Estado en su intervención manifiesta que las normas legales y principios jurídicos que sustentan la resistencia a la pretensión material que se dirige contra la demandada directa, resultan adecuados a los hechos invocados en la contestación de la demanda de la A.T.M., de modo que junto con la demandada directa, y por las razones jurídicas expuestas por ella en la contestación, peticona el rechazo de la demanda, con costas.

II- Consideraciones

i- Analizadas las actuaciones, corresponde en primer lugar el tratamiento del planteo de prescripción formulado por la actora respecto al período 2009 del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.

En tal sentido, este Ministerio Público Fiscal concuerda con la postura de la accionada, que se ve corroborada por los antecedentes de autos, y entiende que no corresponde hacer lugar al mismo por cuanto la decisión atacada en este aspecto aplica los lineamientos fijados por V.E. en el plenario “Petrolera Alvear”.

En efecto, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/01/2010 y se suspendió en virtud de la notificación del Acta de Inicio de Inspección IB-0641, de fecha 10/02/2010, hasta el 10/03/2017, al notificarse la Resolución que aprobó determinación tributaria (conf. fs. 54 del expte. Administrativo N° 8112-D-2015-01130); el Acta de Inicio de Inspección suspendió por un año el curso de la misma, por lo que la prescripción operaría el 1/01/2016 es decir con posterioridad a la vigencia del CCCN.

ii- En cuanto al fondo de la cuestión tal como lo sostiene Fiscalía de Estado, la discusión radica en si Embotelladora del Oeste S.A. realizaba actividad industrial o no, y en consecuencia si se aprovechó de un beneficio impositivo que no le correspondía.

En este orden de ideas se señala que V.E. en una situación análoga a la expresada, ya se expidió, en expediente N°13-05358154-9, caratulado “*Sudamericana de Bebidas SRL c/ Administración Tributaria Mendoza p/ Acción Procesal Administrativa*”, Sala Primera, de fecha 1/02/2023, al considerar que: “... Por más que la firma actora participara de alguna forma en el proceso industrial, la principal actividad de éste, esto es la transformación de la materia prima en un nuevo producto es efectuada por otra empresa, quien no pierde su calidad de “industrial” por elaborar el producto para un tercero a cambio de un precio pactado con éste. La actividad desarrollada por Sudamericana de Bebidas no aporta al producto elemento alguno que implique una modificación en su naturaleza o identidad. En efecto, la exención legal de las actividades industriales respecto del impuesto a los ingresos brutos, es el resultado del compromiso asumido por la Provincia al suscribir el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento

(12/08/1993), aprobado por la Ley Provincial N° 6.072 (B.O. 29/11/93)”.

Agrega que “Siguiendo la misma línea de pensamiento, se expidió la Sala II de la Cámara de Apelaciones en el Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Provincia de Buenos Aires, en la causa “Compañía Papelera Sarandí” (Autos 132/0, sentencia del 03.10.2006), confirmada por el Tribunal Superior de Justicia de Buenos Aires, en la que fue contundente al expresar que: “Los hechos acreditados en el sub lite, no dejan dudas que no es la actora quien ejecuta por sí el proceso industrial, de manera que al apartarse su pretensión de los propósitos que el legislador tuvo en consideración al instrumentarlo, la posición de aquélla no puede ser admitida. En efecto, la voluntad del legislador responde a fomentar, mediante un tratamiento impositivo diferenciado, la actividad de aquéllos que asumen y ejecutan por sí un proceso industrial, no siendo procedente extender tal beneficio a los que delegan en terceros ajenos a ella, el desarrollo de tal actividad, y se limitan a comercializar el producto terminado. Va de suyo, que no es materia de conflicto que los denominados “façoniers” son personas jurídicas distintas de Papelera Sarandí, que transforman la materia prima por encargo de ésta, con lo cual más allá de la calificación jurídica que corresponda otorgarle al vínculo entre la actora y los “confeccionistas”, lo relevante del caso es que son éstos últimos quienes ejecutan “actividad industrial” y no la demandante. Por lo demás, extender el beneficio impositivo en cuestión a Papelera Sarandí, que —como dijimos— no toma para sí el proceso de industrialización de los insumos, lleva a desconocer la inveterada doctrina jurisprudencial sentada por nuestro Alto Tribunal en punto a que las exenciones o privilegios fiscales son de procedencia e interpretación restrictiva (CSJN, Fallos: 198:18, 311: 1249, entre otros).

Concluyó que resultó ajustada a derecho la resolución del fisco que consideró que Sudamericana de Bebidas SRL no desarrollaba actividad industrial a los fines de gozar el beneficio de la “tasa cero” y que los actos administrativos cuestionados mediante la acción en trato, no se encuentran afectados por los vicios que le endilga la empresa actora, por lo que corresponde rechazar la demanda interpuesta.

iii- Teniendo en cuenta lo anterior, se considera que siendo las circunstancias fáctico- jurídicas de la presente causa

similares a las que dieran lugar a la sentencia dictada en los citados autos N° N°13-05358154-9, caratulados “*Sudamericana de Bebidas SRL c/ Administración Tributaria Mendoza p/ Acción Procesal Administrativa*”, 03986241-1, V.E. podrá evaluar si resultan de aplicación los mismos criterios expuestos en el dicho antecedente (v. cfr. Luqui, Roberto, “*Revisión Judicial de la Actividad Administrativa*”, Tomo II, pág. 403/404).

Despacho, 7 de agosto de 2023.