



**Expte. nº 8738/12 “Tecno Sudamericana SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido”**

**Buenos Aires,** 14 de septiembre de 2016

**Visto:** el expediente citado en el epígrafe.

**resulta:**

1. Vienen las presentes actuaciones al Tribunal Superior de Justicia, con motivo del recurso de apelación ordinario interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, GCBA) a fs. 883 y vuelta, concedido por la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario (fs. 885/885 vuelta).

2. Tecno Sudamericana S.A. (en adelante TS) inició demanda contra el GCBA con el fin que se deje sin efecto la resolución nº 333-SHyF-2000, que desestimó el recurso jerárquico interpuesto contra la resolución nº 6817-DGR-98, mediante la cual la Dirección General de Rentas impugnó las liquidaciones efectuadas por la actora del impuesto a los ingresos brutos devengado en el período 1992/1998, determinó de oficio sobre base cierta la materia imponible y el tributo correspondiente, impuso una sanción de multa por evasión fiscal, y la intimó a ingresar las sumas resultantes (fs. 8/30).

3. A fs. 408/412, el juez de primera instancia dictó sentencia definitiva, haciendo lugar a la demanda y declarando la nulidad del acto administrativo cuestionado. Asimismo, impuso las costas en el orden causado.

Dicha sentencia fue apelada por la demandada a fs. 416, y por la actora a fs. 413 respecto de la imposición de costas. La expresión de agravios de la actora fue presentada a fs. 429/434 y contestada por el GCBA a fs. 458/460. La expresión de agravios de la demandada fue presentada a fs. 437/449 y contestada por su contraria a fs. 452/456.

4. A fs. 462/465 vuelta la Sala II admitió el recurso de apelación interpuesto por el GCBA y, en consecuencia, rechazó la demanda

deducida por Tecno Sudamericana S.A., con costas de ambas instancias a la vencida.

Para así decidir, el *a quo* sostuvo que era necesario determinar si las ventas efectuadas por la actora debían ser consideradas como realizadas a “consumidor final”, a fin de concluir si correspondía que tributara el impuesto sobre los ingresos brutos. En tal sentido, entendió que las empresas que habían adquirido los productos comercializados por TS (mobiliario para oficinas) hacían uso o consumo de dichos bienes, finalizando la cadena de comercialización. Por ello, fueron considerados “consumidores finales”, y en tal sentido, la firma actora debía tributar por dichas ventas.

5. A fs. 468/482 vuelta la actora interpuso recurso de inconstitucionalidad, el que fue contestado por la demandada a fs. 486/504 vuelta, y declarado admisible por la Cámara mediante la resolución de fs. 507/509.

A fs. 525/545 este Tribunal Superior de Justicia declaró mal concedido el recurso de inconstitucionalidad, por entender que no se había planteado un caso constitucional en los términos del art. 27 de la ley nº 402.

6. A fs. 549/565 TS dedujo recurso extraordinario federal, que fue contestado por el GCBA (fs. 570/589 vuelta), y denegado por este Tribunal Superior a fs. 595/602.

A fs. 806/810 vuelta la actora interpuso recurso de queja ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien, a fs. 839, admitió la queja, declaró procedente el REF y dejó sin efecto la sentencia de fs. 525/545, con costas. Asimismo, ordenó la remisión de las actuaciones al tribunal de origen a fin de que dictara un nuevo pronunciamiento.

Para resolver de esta forma, hizo suyos los argumentos de la Sra. Procuradora Fiscal de fs. 830/831 vuelta, en tanto sostuvo que “... la decisión que desestimó el recurso local de inconstitucionalidad, fundada en que no medió arbitrariedad en el pronunciamiento de la Cámara, omitió hacerse cargo de un argumento de derecho que aquí reviste carácter esencial, cual es que tanto la norma que definió al ‘consumidor final’ en el IVA (decreto 236/90), como la que ratificó el ‘Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (decreto 14/94), como así también aquella que introdujo la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad de Buenos Aires en los períodos discutidos (decreto 92/94) fueron dictadas, aunque en ejercicio de funciones estatales diferentes y cuya constitucionalidad está aquí fuera de debate, por un mismo órgano de gobierno –Poder Ejecutivo Nacional-, quien asimismo suscribió ese Pacto, lo que conduce a suponer que promedió un criterio único en cuanto al sentido



**Expte. nº 8738/12**

y alcances verdaderos de la franquicia en debate (Fallos: 291:62) [...] Bajo esta óptica, observo que el Superior Tribunal de la Ciudad – contrariamente a lo que era menester- no brindó fundamento alguno para justificar la omisión de la Cámara en analizar este extremo, razón por la que estimó pertinente el agravio de la quejosa, ya que la priva de la posibilidad de rever un punto sustancial de la litis, en que funda su derecho para oponerse a la condena de que ha sido objeto (Fallos: 267:354; 278:168)” (fs. 831 y vuelta).

7. Devueltas las actuaciones a la Sala II (conf. resol de este TSJ de fs. 863/866), se dictó una nueva sentencia a fs. 871/880, confirmando la de grado en todo cuanto había sido materia de agravio, e imponiendo las costas de todas las instancias por su orden (punto 17 de los fundamentos).

Para así decidir, el *a quo* sostuvo que era acertado el criterio del juez de primera instancia, al sostener que, teniendo en cuenta que en la estructura tarifaria vigente en el período en discusión subyacía el propósito de fomentar la producción, no era ilógico interpretar que la intención del legislador fuera excluir del concepto “consumidor final” a los adquirentes que afectaren los bienes adquiridos a una actividad económica, independientemente de que los hayan adquirido como bienes de uso (fs. 876 vuelta). Agregó que el concepto de “consumidor final” va más allá de “ventas al público” o “posible ulterior comercialización”, para convertirse en el último eslabón de la cadena económica, teniendo el tratamiento más agravado donde ninguna traslación ya fuera posible (fs. 878 vuelta).

A partir de este concepto, concluyó que debían considerarse correctamente liquidadas las operaciones efectuadas con las entidades que adquirieron los productos comercializados por la firma actora (mobiliario para oficinas), en tanto no constituyeron el último eslabón de la cadena económica, pues para ellos la traslación aún era posible. Y que el beneficio impositivo reclamado por la actora se había trasladado (a través de los precios) a los integrantes de la cadena de comercialización allí originada, como herramienta o recurso en pos de la meta común fijada por el legislador al establecerlo: el crecimiento sostenido de la actividad económica, la productividad, y los niveles de ocupación. Ello así, pues, teniendo en cuenta las actividades que desarrollaban las empresas adquirentes del mobiliario de Tecno Sudamericana, dichos muebles de oficina adquiridos había sido afectados a sus procesos económicos (fs. 879 y vuelta). La Cámara

concluyó que de acuerdo a esta interpretación debían considerarse gravadas con alícuota reducida o exentas —según el período de que se tratare— las operaciones de venta efectuadas por la actora a los sujetos que habían adquirido los bienes que ella fabricaba, a quienes no debía calificárseles de “consumidores finales”, motivo por el cual entendió que correspondía anular la resolución n° 6817/DGR/1998 que impugnó la liquidación presentada por TS respecto del ISIB por el período 1992/1998, y determinó de oficio la materia imponible y el tributo correspondiente.

8. Contra dicho pronunciamiento, el GCBA interpuso el recurso del punto 1, el cual fue concedido a fs. 885 y vuelta, y fundado a fs. 895/914. La parte actora contestó los agravios a fs. 917/921.

A fs. 930/933 el Sr. Fiscal General Adjunto emitió el dictamen de su competencia.

Con motivo de la declaración de nulidad de la notificación obrante a fs. 881 y vuelta por parte de la Cámara, este TSJ declaró la nulidad de la sentencia obrante a fs. 938/939, que había rechazado el recurso ordinario de apelación del GCBA por extemporáneo (fs. 1021/1022).

En virtud de ello, corresponde proceder al tratamiento del recurso.

### **Fundamentos:**

#### **La jueza Ana María Conde dijo:**

1. El recurso de apelación ordinario ha sido correctamente concedido por la Cámara (conf. art. 38 de la ley n° 402), toda vez que se ha interpuesto en legal tiempo y forma; contra una sentencia definitiva dictada por el superior tribunal de la causa (conf. “*Playas Subterráneas S.A. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ impugnación de actos administrativos*”, expte. n° 860/01, resolución del 9/04/2001); y cumple con los recaudos previstos en el artículo 26 inciso 6) de la ley n° 7: la Ciudad es parte, y el valor disputado en último término asciende a la suma de \$1.968.073,80, importe que comprende la deuda determinada de oficio (\$1.192.772) con más el monto de la multa (\$775.301,80), ambas fijadas en el acto administrativo cuya nulidad fue declarada por la sentencia que se cuestiona.

2. Mediante el pronunciamiento de fs. 525/545, este TSJ declaró mal concedido el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por Tecno Sudamericana contra la sentencia de Cámara que había rechazado su



Expte. nº 8738/12

demanda, por considerar que el debate planteado no suscitaba un caso constitucional pues versaba sobre la interpretación y aplicación al caso de un concepto (“consumidor final”) contenido en normas tributarias infraconstitucionales, lo que resultaba materia propia de los jueces de mérito y ajena al ámbito del recurso de inconstitucionalidad incoado. Asimismo, afirmó que no correspondía realizar una excepción a esa regla pues la interpretación de la Cámara (que consideró que “consumidor final” era aquel que hace uso o consumo de los bienes adquiridos, finalizando la cadena de comercialización, y que por ende la actora no gozaba de la exención o alícuota reducida del ISIB que reclamaba) era una interpretación posible que, más allá de su acierto o error, poseía fundamentos suficientes y no resultaba irrazonable.

La CSJN revocó la sentencia de este Tribunal, por estimar que no había tratado un argumento esencial: la existencia de un criterio único acerca del sentido y alcance de la exención en debate, fijado en distintas normas emanadas del mismo órgano de gobierno (Poder Ejecutivo Nacional), entre las que menciona el decreto 236/90 que definió al “consumidor final” en el IVA, el decreto 14/94 que ratificó el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y el decreto 92/94 que introdujo la exención en el ISIB en los períodos discutidos (fs. 830/831 vta. y 839).

Ante el reenvío de las actuaciones dispuesto por este Tribunal (fs. 863/866), la Sala II de la Cámara CAyT dictó un nuevo pronunciamiento en el que analizó la cuestión precisada por la CSJN y confirmó la sentencia de primera instancia que había admitido la demanda y declarado la nulidad de la resolución impugnada (fs. 871/880), lo que motivó la interposición del presente recurso de apelación ordinario por parte del GCBA.

**3.** La sentencia impugnada de la Cámara se basó en los siguientes fundamentos:

- *“Primeramente, debe tenerse presente que todos aquellos puntos que no han sido objeto de agravio se encuentran firmes y por lo tanto no compete a este Tribunal su revisión ni estudio [...] De tal suerte que, en orden a lo expuesto y a los términos de la materia puesta a reconsideración de este Tribunal, el punto radica —fundamentalmente— en revisar el alcance que cabe asignarle al concepto ‘consumidor final’ a la luz de la normativa propiciada por la CSJN”* (fs. 874).

- *“Acertadamente, entonces, ha expuesto el magistrado de la anterior instancia que ‘habida cuenta de que en la estructura tarifaria vigente en el período señalado subyace el propósito legislativo de fomentar la*

*producción, no es ilógico interpretar que la intención del legislador ha sido excluir del concepto de consumidor final al adquirente que afecta los bienes a una actividad económica, independientemente de que los adquiera como bienes de uso” (fs. 876vuelta).*

- *“[E]n esta Litis aparece como insuficiente el criterio que establece que se consideran efectuadas con consumidores finales aquellas que no estén sujetas a ulterior comercialización, puesto que aquí no nos encontramos frente a bienes de cambio sino ante bienes de uso” (fs. 877).*

- *“Entonces, el concepto de consumidor final va más allá del sencillo y fácilmente comprensible de ventas al público o posible ulterior comercialización, para convertirse en el último eslabón de la cadena económica, teniendo en consecuencia el tratamiento más agravado **donde ninguna traslación ya es posible** [...] Sentado ello, puede advertirse la razonabilidad del diverso tratamiento fiscal plasmado en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento –y propiciado por la actora- en tanto busca satisfacer las finalidades extrafiscales claramente expuestas en los considerandos del decreto 14/94” (fs. 878vta., el resaltado pertenece al original).*

- *“[E]l “beneficio” impositivo reclamado por Tecno Sudamericana S.A. se traslada –a través de los precios- a los integrantes de la cadena de comercialización allí originada, como herramienta o recurso en pos del anhelado crecimiento sostenido de la actividad económica, la productividad y los niveles de ocupación que en aquella oportunidad se fijó como meta común. Ello, claro está, sin perderse de vista en autos la específica actividad que desarrollan las empresas aludidas —responsables inscriptas— (a saber: construcción de inmuebles, venta de automóviles, periodística, financiera, asesoramiento de empresas, compra-venta de títulos valores, aseguradora, siderúrgica, de telecomunicaciones, petrolera, etc.), puesto que de ningún modo se trata de un uso que permanecerá en el ámbito privado o particular de un consumidor final, sino que los muebles de oficina que la actora produce y les vende han sido, de uno u otro modo, afectados al proceso económico // En suma, de acuerdo a la interpretación propiciada, en conformidad con las pautas indicadas por la CSJN, deben considerarse gravadas con la alícuota reducida o exentas –según el período de que se tratara- las operaciones de venta efectuadas por la actora a los sujetos que adquirieron los bienes que ella fabrica, sujetos a los que no cabe calificar de consumidores finales y, por ende, corresponde anular la resolución N° 6817/DGR/98 que impugnó la liquidación efectuada por la firma demandante respecto del I.S.I.B. con relación a los periodos 1992/8, y determinó de oficio la materia imponible (así como el tributo correspondiente) y la intimó a ingresar la suma resultante” (fs. 879vuelta).*

**4.** *Contra esa resolución, el GCBA expresó los siguientes agravios:*

a) *sostuvo que el decisorio cuestionado “avanza sobre aspectos de la sentencia alcanzados por la preclusión y no trata específicamente el tema por el cual la CSJN lo reenvió” (fs. 895). En este sentido, adujo que la única cuestión que debía tratarse, de conformidad con lo dispuesto por la*



**Expte. nº 8738/12**

CSJN, era si a la luz de la normativa nacional podía considerarse aplicable el concepto de consumidor final definido en los decretos reglamentarios del IVA para el ISIB, pero la Cámara cambió radicalmente la postura que había fijado en el primer fallo, modificando argumentos ya propuestos, resueltos y consentidos;

b) por otra parte, dirigió distintos cuestionamientos a la decisión sobre el fondo:

1. expresó que resulta plenamente aplicable lo sostenido en mi voto, en la sentencia de fecha 19/03/2008, cuando sostuve que la interpretación de la Cámara del concepto “consumidor final” como aquél que hace uso de los bienes adquiridos, finalizando la cadena de comercialización, resultaba una interpretación válida, teniendo en cuenta que el fundamento propiciado por la actora no encontraba fundamento en ninguna norma local vigente durante los períodos cuestionados (fs. 901);
2. dijo que la definición del término “consumidor final” fue reservada para cada jurisdicción, por lo que no cabría negarle a la CABA la facultad que se reservaron las provincias de definir los propios límites de la exención que importaba nada más ni nada menos que la renuncia a un importante ingreso económico para el erario público, pues esta disparidad de tratamiento no tendría justificativo legal ni constitucional (fs. 900);
3. entendió que no existió unidad de criterio en los términos postulados por la CSJN, porque el decreto reglamentario de la ley del IVA es aplicable nada más que para dicho impuesto, estando vedada la imposición por analogía en el derecho tributario (fs. 899vta). En tal sentido, no puede aplicarse una norma de un impuesto nacional para interpretar y aplicar un tributo local (fs. 901).

Destacó que el IVA y el ISIB son dos tributos distintos, siendo el primero un impuesto piramidal donde cada etapa paga por el valor añadido y el consumidor final es el contribuyente de facto, mientras que el segundo toma como base imponible la movilización total de la riqueza, y todos los integrantes de la cadena pagan por el total de sus ingresos (fs. 906)

4. sostuvo que resultaba aplicable al caso de autos la jurisprudencia de este TSJ en el fallo “VICLA”, en tanto consideró que las ventas de calzado de una empresa al Estado para que sus agentes lo utilicen en la prestación de servicios constituyeron ventas a consumidor final, y por lo tanto, gravadas por el ISIB.
5. destacó que no hay un concepto único de “consumidor final” en la normativa sobre IVA, pues el decreto nº 236/PEN/1990 estableció dicho concepto solamente para las actividades identificadas en el

artículo art. 7 inciso f) de la Ley del IVA, (que refiere a productos diferentes al caso que nos ocupa); mientras que, por otra parte, la reglamentación del artículo 39 de la ley del IVA dispuso otro concepto de consumidor final (fs. 903/904vta.);

6. argumentó que la finalidad del Pacto Federal, para que opere la exención, ha sido *“...que existan otras etapas entre el fabricante del bien y quien lo consume o usa pues de esa manera se garantiza a los Fiscos la percepción de la renta pública al existir siempre un sujeto gravado que en definitiva paga (...) de lo contrario no resultaría creíble que con la firma del Pacto (las jurisdicciones firmantes) hayan renunciado a una importante parte de la recaudación”* (fs. 907vta.); y

5. En primer lugar, corresponde analizar el agravio relativo al exceso en que habrían incurrido los jueces al dictar la sentencia recurrida. En tal sentido, el GCBA manifiesta que la sentencia de la Cámara violenta el principio de preclusión, los derechos adquiridos, la garantía de defensa en juicio y el debido proceso. Ello así, porque —según el recurrente— el *a quo* omitió el tratamiento del puntual y único argumento de derecho que fue objeto de reenvío: *“analizar si podría o no pregonarse que el concepto de consumidor final expresado en la normativa que regula el IVA se puede entender como criterio único y como tal aplicable al ámbito local”*, y que en lugar de ello, la sala propuso nuevos fundamentos *“que no pueden ser tomados como tales toda vez que no fue llamada a decidir sobre lo que en definitiva decidió”* (fs. 898).

La CSJN hizo suyos los fundamentos del dictamen de la Procuración General de la Nación, que sostuvo *“...la decisión que desestimó el recurso local de inconstitucionalidad, fundada en que no medió arbitrariedad en el pronunciamiento de la Cámara, omitió hacerse cargo de un argumento de derecho que aquí reviste carácter esencial, cual es que tanto la norma que definió al ‘consumidor final’ en el IVA (decreto 236/90), como la que ratificó el ‘Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (decreto 14/94), como así también aquella que introdujo la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad de Buenos Aires en los períodos discutidos (decreto 92/94) fueron dictadas, aunque en ejercicio de funciones estatales diferentes y cuya constitucionalidad está aquí fuera de debate, por un mismo órgano de gobierno –Poder Ejecutivo Nacional-, quien asimismo suscribió ese Pacto, lo que conduce a suponer que promedió un criterio único en cuanto al sentido y alcances verdaderos de la franquicia en debate (Fallos: 291:62). Por este argumento, decidió dejar sin efecto la sentencia del TSJ y ordenar que se dicte un nuevo pronunciamiento.*



**Expte. nº 8738/12**

Evidentemente, si la CSJN dictó ese fallo es porque consideró que el criterio fijado por la Cámara CAyT (en cuanto al sentido y alcance del concepto de ventas a “consumidor final” en el marco de la exención del ISIB a la actividad industrial) entraba en pugna con el citado Pacto Federal y con el concepto de “consumidor final” definido por el decreto reglamentario del IVA nº 236/90. Ello obligaba a realizar un nuevo análisis de esta cuestión, aunque ello implicase modificar los términos y fundamentos vertidos en la primera sentencia de la Cámara, porque de lo contrario el reenvío ordenado por la CSJN para dictar un nuevo pronunciamiento sería una mera formalidad.

Por lo tanto, no puede afirmarse que se encuentre afectado el principio de preclusión, pues la sentencia aquí recurrida se limita a cumplir la orden emanada del Máximo Tribunal de la Nación, que expresamente ordenó que se realice una nueva interpretación de la exención invocada por la actora desde una nueva óptica —merituando normativa emanada del mismo órgano (Poder Ejecutivo Nacional) que había introducido la exención del ISIB en los períodos cuestionados—.

Interpretar —como lo hace la demandada— que el *a quo* debió limitarse a expresar solamente si consideraba que promedió un criterio único en la sanción de los tres decretos nacionales (decretos nº 236/90, nº 14/90 y nº 92/94) por haber sido dictados por un mismo órgano (el PEN), y luego fallar en la misma forma en que lo había hecho anteriormente por aplicación del principio de preclusión, implica suponer que la CSJN dictó un fallo irrelevante, para que los jueces de la causa sólo expresen su criterio interpretativo, sin que ello afecte el resultado del proceso. Dicha circunstancia sería equivalente a no tratar el argumento propuesto por la CSJN, o a entender que el máximo tribunal nacional remitió la causa a los jueces locales para que sólo agreguen un considerando a la sentencia.

Pero ello no es así, puesto que si se asume que medió una unidad de criterio en la sanción de dicha normativa —como expresamente afirmó la CSJN—, ello obliga forzosamente a efectuar una nueva valoración de la pretensión deducida por la actora en su demanda, como lo hizo la Sala. Si esta nueva interpretación llevó a la Cámara a conclusiones diametralmente opuestas a las que había arribado en su pronunciamiento anterior, fue justamente porque la nueva vía interpretativa aportó argumentos novedosos para el estudio de la misma materia. Pero en modo alguno ésto significa que la Cámara se haya extralimitado en sus funciones, ni que haya dictado un fallo *extra petita*.

En definitiva, la Cámara reinterpreto el concepto “consumidor final” dentro de los terminos de la cuestion de derecho por la cual la causa habia sido devuelta por la CSNJ para su analisis. Por este motivo, el agravio de la demandada en este aspecto debe ser rechazado.

**6.** Rechazada esta critica, resta analizar los restantes planteos del recurso interpuesto por el GCBA, que pretenden delimitar las cuestiones a decidir y el contenido de este pronunciamiento, partiendo de una interpretacion (a mi entender) sesgada de lo resuelto por la CSJN y distintos fallos de este Tribunal (dictados en estas actuaciones y en la causa “*Vicla*”).

**6.1.** El recurrente pretende que este Tribunal aplique el criterio sostenido por la suscripta en el fallo dictado por este Tribunal el 19/03/2008, en cuanto afirmé que era válida la interpretacion que habia realizado originalmente la Cámara sobre el concepto “consumidor final”.

Ahora bien, en dicho fallo —como hemos visto en el punto 2º de este voto— el TSJ no abrio el recurso de inconstitucionalidad deducido por Tecno Sudamericana por considerar que faltaba uno de sus requisitos esenciales (el caso constitucional), por lo que no emitió opinion alguna sobre el debate de fondo, es decir sobre cómo debia interpretarse y aplicarse el concepto de “consumidor final” en el presente caso. Tan solo se limitó a sostener que la interpretacion realizada por la Cámara sobre ese punto, *más allá de su acierto o error*, constituía un pronunciamiento debidamente fundado y sustentado en los hechos de la causa, que no contenía defectos groseros que lo tornen arbitrario, opinion que continuo manteniendo.

Y es que como en los periodos controvertidos en autos no existía normativa local que contenga una definicion clara y precisa de “consumidor final” para supuestos como el de autos, lo que recién ocurrio a partir del 01/01/1998 con la sancion del art. 116 inc. 22.b) de la ley nº 150 (Código Fiscal para el año 1999), para suplir esta laguna podían desarrollarse distintas interpretaciones. Mientras el GCBA sostuvo que “consumidor final” es el que hace uso o consumo de los bienes adquiridos finalizando la cadena de comercializacion —sin que importe el destino que se le de a dichos bienes—, el actor adujo que no reviste tal carácter quien utiliza esos bienes para afectarlos a un proceso de produccion, transformacion, comercializacion, prestacion o locacion de servicios a terceros.

El primer criterio propone una interpretacion restrictiva de la exencion con el objeto de proteger las arcas del Fisco local resguardando la posibilidad de cobro del ISIB, mientras que el segundo



**Expte. nº 8738/12**

apunta a garantizar el pleno cumplimiento de la finalidad extrafiscal perseguida a través de la exención (promover la producción, el empleo y el crecimiento a través de la reducción de costos). Ambos persiguen finalidades razonables, y presentan fundamentos valederos, y por ende la elección del primero de ellos por parte de la Cámara (en su sentencia del 08/03/2007) no implicó incurrir en un supuesto de sentencia arbitraria.

Ahora bien, a diferencia de la anterior intervención de estos estrados, el presente recurso reviste carácter ordinario, lo cual implica una revisión plena de esta nueva sentencia, y le permite al TSJ pronunciarse sobre cuestiones de hecho y derecho infraconstitucional —que están vedadas en el marco del recurso extraordinario local—, en concreto sobre cómo debe interpretarse y aplicarse el concepto de “ventas a consumidor final” en el ISIB. Y para realizar tal tarea debe tenerse en cuenta el fallo de la CSJN, que ordena privilegiar la voluntad y normas emanadas del Poder Ejecutivo Nacional al interpretar el alcance de la exención controvertidas en autos.

En conclusión: contrariamente a lo pretendido por el recurrente, la sentencia dictada por este Tribunal el 19/03/2008 no obliga a convalidar la interpretación desarrollada por el GCBA en el presente recurso, pues ésta será la primera oportunidad en que este Tribunal se expida sobre una cuestión de hecho y derecho infraconstitucional, relativa a cómo debe interpretarse y aplicarse al caso el concepto de “ventas a consumidor final”. Y el hecho de que la interpretación brindada por la Cámara en su primera oportunidad haya sido considerada válida, no implica necesariamente que sea la única interpretación posible, por lo que ante la posibilidad de dos interpretaciones valederas, es tarea ahora de este TSJ revisar si la sentencia de la Cámara ofrece la interpretación más acorde con los lineamientos de la normativa vigente, y los parámetros fijados por la CSJN.

**6.2.** En cuanto a la reivindicación de las facultades de la Ciudad para definir los límites de la exención cuestionada en autos, resulta un planteo que —más allá de compartirlo— resulta inidóneo para rebatir la sentencia dictada en autos

No caben dudas que la incorporación, en el plano local, de la exención a la actividad industrial consagrada en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, no implicó renunciar a las potestades que le correspondían a la Ciudad en cuanto a precisar y,

eventualmente, limitar el alcance de dicha exención en su respectiva jurisdicción. Pero el problema que se suscita es que la Ciudad, a través de sus órganos, no definió el concepto de “consumidor final” a los efectos del ISIB, y por ende no existía ninguna norma local que regulase la materia aquí controvertida.

Es decir, en los períodos fiscales controvertidos en autos la Ciudad estaba facultada para regular el alcance de la exención a la actividad industrial en el plano local —lo que incluía definir el alcance del término “consumidor final”—, pero no lo hizo, por lo que no existe ninguna norma local que brinde expreso sustento a la interpretación aducida por el GCBA en este recurso.

**6.3.** Respecto del planteo según el cual no puede aplicársele al ISIB el concepto de “consumidor final” definido en la reglamentación del IVA, que fundamenta el recurrente en las diferentes características de ambos impuestos, no puede acogerse por aplicación del principio de preclusión, pues pretende reabrir una discusión que fue zanjada en forma definitiva por el fallo de la CSJN dictado en estas actuaciones.

La Corte expresamente sostuvo que, para resolver la cuestión de autos, debía tenerse en cuenta la definición del término “consumidor final” realizada en la reglamentación del IVA (decreto 236/90), por provenir del mismo órgano (Poder Ejecutivo Nacional) que suscribió el Pacto Federal e incorporó la exención a la actividad industrial allí consagrada en el plano local. Más allá de los reparos que pueda generar este argumento, lo cierto es que provino de la última instancia judicial y quedó firme, por lo que no puede ser aquí desconocido.

**6.4.** En cuanto a la pretendida aplicación del precedente “*Vicla*” (causa nro. 1988/02) dictado el 02/04/2003 por este Tribunal, no resulta viable pues la cuestión que se resolvió y la situación fáctica difiere sustancialmente del caso de autos.

En primer lugar, en dicha causa el TSJ revocó la sentencia de la Cámara que había hecho lugar a la demanda presentada por *Vicla*, por considerar que el núcleo argumental de esa decisión —fundado en la distinción entre “cadena de comercialización” y “circuito económico de los bienes”, para definir el término “consumidor final”— se basó en expresiones cuyo alcance y rigor técnico no surgían del contenido del pronunciamiento ni de la normativa aplicable al caso, lo que generaba una incertidumbre violatoria del derecho de defensa del GCBA recurrente. En consecuencia, este Tribunal anuló la sentencia por arbitraria, y ordenó el dictado de un nuevo pronunciamiento, pero en ningún momento fijó una posición respecto de cuál debía ser el concepto y alcance del término “consumidor final”, cuestión que sí se requiere en este caso.



**Expte. nº 8738/12**

En segundo término, en el aludido precedente las operaciones objeto de debate consistieron en ventas de calzado a distintas reparticiones públicas para ser utilizadas por los agentes en el servicio que ellos brindaban. Por lo tanto, tampoco son equivalentes ambas causas desde el punto de vista de la finalidad perseguida por el Pacto Federal, puesto que el objetivo de dicho pacto era la promoción de la actividad económica, y no reducir los gastos del Estado.

7. Despejados estos interrogantes, cabe analizar conjuntamente los dos últimos agravios (reseñados como b.5 y b.6 en el apartado 4º de este voto), que obligan a pronunciarse sobre el eje de la discusión planteada en este recurso: cómo interpretar el término “consumidor final” en el ISIB, a la luz del decreto reglamentario del IVA 236/PEN/90, y del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

7.1. El decreto reglamentario del IVA establecía dos referencias al concepto de “consumidor final”:

a) al referirse a la exención a las ventas a consumidor final de agua ordinaria natural, pan común, leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos, el art. 10 del decreto 236/90 dispuso que *“(A) los fines de la exención prevista en el inciso f) del artículo 6º de la ley, se entenderá que la venta se efectúa a consumidores finales cuando por la magnitud de la transacción pueda presumirse que la misma reviste dicho carácter y en tanto la actividad habitual del enajenante consiste en la realización de operaciones con los aludidos adquirentes.”*

Posteriormente, esta disposición fue sustituida por el art. 29 del decreto 692/98, el que determinó (en lo pertinente) que *“(A) los fines de la exención prevista en el artículo 7º, inciso f), de la ley, se entenderá que los compradores revisten la calidad de consumidores finales, cuando por la magnitud de la transacción pueda presumirse que la misma se efectúa con dichos sujetos y en tanto la actividad habitual del enajenante consista en la realización de operaciones con los aludidos adquirentes, considerándose a tales efectos que estos últimos son aquellas personas físicas que adquieren los bienes alcanzados por la exención para destinarlos exclusivamente a su uso o consumo particular y en tanto no los afecten en etapas ulteriores a algún proceso o actividad ...”*

b) Al regular la forma de facturar las operaciones de responsables inscriptos con consumidores finales, el art. 60 del decreto 236/90

precisó que *“(A) los fines del artículo 38 de la ley, serán considerados consumidores finales quienes destinen bienes o servicios para uso o consumo privado. // También revestirán tal calidad los responsables no inscriptos en relación a los bienes de uso que destinen a su actividad gravada, entendiéndose por bienes de uso aquellos cuyo período de vida útil, a los efectos de los impuestos a las ganancias, sea superior a dos (2) años”*. Similar disposición fue mantenida en el art. 71 del nuevo decreto reglamentario 692/98.

En definitiva, el decreto 236/90 (vigente en los períodos fiscales que motivaron la determinación tributaria de autos) establecía que “consumidor final” eran quien destinaba el bien o servicio para uso o consumo privado, pero recién la nueva reglamentación dictada en el año 1998 (decreto 692/98) precisó que tal concepto se aplicaba a aquellas personas físicas que adquieren los bienes alcanzados por la exención para destinarlos exclusivamente a su uso o consumo particular y en tanto no los afecten en etapas posteriores a algún proceso o actividad.

La norma posteriormente dictada, sin que ello implique proponer su aplicación retroactiva, resulta ilustrativa para aclarar cuál era el concepto de “consumidor final” del IVA en los períodos fiscales de autos. Y es que resulta razonable considerar que el decreto 236/90, al referirse a “uso o consumo privado”, deja afuera del concepto de “consumidor final” a quien adquiere el bien o servicio no para satisfacer una necesidad propia o de su grupo familiar, sino para utilizarlo en un proceso productivo. Es decir, para definir al “consumidor final” la norma tiene en cuenta la finalidad “privada” que se le da al bien o servicio adquirido, que se contradeciría con el fin productivo perseguido al incorporarlo a un proceso económico.

Y por otra parte, cuando el art. 10 del decreto 236/90 establece que *“se entenderá que la venta se efectúa a consumidores finales cuando por la magnitud de la transacción pueda presumirse que la misma reviste dicho carácter y en tanto la actividad habitual del enajenante consiste en la realización de operaciones con los aludidos adquirentes”*, deja fuera de tal concepto a empresas como Tecno Sudamericana, que habitualmente no vende muebles de oficina al público consumidor, sino a empresas que los utilizan para llevar a cabo procesos de producción, comercialización o prestación de servicios, lo cual quedó corroborado en esta causa (conforme apartado 15º de la sentencia de Cámara, que no fue rebatido por el recurrente).

**7.2.** Por otra parte, el criterio desarrollado por la Cámara en el fallo recurrido, resulta compatible y coherente con el espíritu y finalidad del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.



**Expte. nº 8738/12**

El 12/08/1993, el Poder Ejecutivo Nacional y los Gobiernos provinciales suscribieron dicho convenio, cuyo objetivo primordial fue el crecimiento sostenido de la actividad económica, la productividad y los niveles de ocupación, a cuyo fin los estados firmantes acordaron la adopción de políticas uniformes armónicas. Entre estas políticas, se decidió desgravar determinadas actividades, a fin de lograr una mayor productividad mediante la exención de determinados tributos locales, con el objetivo de lograr una mayor inversión por parte de las empresas en el mercado, y en sus actividades comerciales e industriales.

En dicho acuerdo, las provincias se comprometieron a derogar el impuesto de sellos y otros tributos que afectaban a determinadas transacciones (transferencia de combustible, gas, energía eléctrica, etc.), así como a promover la derogación de tasas municipales. También acordaron modificar el impuesto inmobiliario y el impuesto sobre los ingresos brutos, y establecer una uniformidad en el impuesto automotor y patentes.

Por su parte, el Estado nacional convino la reformulación de los tributos que percibía la entonces Municipalidad de Buenos Aires en el mismo sentido y plazos que se comprometieron las provincias.

En el caso que nos ocupa, el pacto dispuso la exención del ISIB a la producción de bienes, excepto los ingresos por ventas a consumidores finales (art. 4, inc. e). Lo que resulta necesario establecer ahora, a los fines de determinar si las operaciones en discusión en esta causa fueron correctamente gravadas por el ISIB, es si el PEN, en ese contexto, postuló un concepto amplio de “consumidor final” (incorporando dentro de dicho grupo a quienes adquieren bienes para afectarlos a sus procesos de producción), o si se trató de un significado estricto (que no comprenda a estos adquirentes).

En la lógica del Pacto fue el Poder Ejecutivo Nacional quien propuso reducir los gravámenes a ciertas actividades con el objeto de fomentar el crecimiento económico, mientras que las provincias acordaron los límites a estas exenciones a fin de no ver significativamente afectada su potestad contributiva. En dicho contexto, no es ilógico suponer que el PEN interpretara en sentido amplio las desgravaciones y en sentido estricto las excepciones a ella. Traducido al caso que nos ocupa, resulta razonable entender que el PEN tuvo la intención de desgravar todo tipo de actividades tendientes a la producción y el crecimiento económico, limitando la aplicación del gravamen al “consumidor final” entendido en sentido estricto: quien adquiere el bien para su propio consumo, para la satisfacción de una

necesidad propia, y no para afectarlo a procesos de producción. La postura contraria (invocada por el GCBA) implicaría entorpecer el cumplimiento de las finalidades extrafiscales expuestas en los considerandos del decreto 14/94, consecuencia disvaliosa para los propósitos perseguidos por el Poder Ejecutivo Nacional.

**7.3.** En la fundamentación de su recurso, el GCBA expresa que la intención del Pacto fue desgravar la actividad industrial, pero que ello no implica que toda la cadena de comercialización esté exenta del pago del ISIB, pues alguien siempre tiene que pagar el tributo. Siguiendo esta lógica, entiende el recurrente que cuando es el mismo fabricante quien comercia el bien fabricado directamente con quien lo consume o usa, debe tributar, para garantizar de esa manera a los fiscos la percepción de la renta, al existir siempre un sujeto gravado. Ello así, porque no sería creíble que las jurisdicciones firmantes del Pacto hayan renunciado a tan importante porción de su recaudación.

Este argumento resulta sólido y fundado, pero no resulta idóneo para rebatir la sentencia de Cámara. Y es que la CSJN ordenó expresamente que, a la hora de interpretar el término “consumidor final” y el alcance de la exención tributaria cuestionada en autos, se priorice la intención y normativa emanada del Poder Ejecutivo Nacional, en tanto ese órgano constituía también la autoridad local en los períodos fiscales controvertidos. No cabe dudas que la intención de disminuir la presión tributaria local entra en pugna con las necesidades recaudatorias de la Ciudad y las provincias, pero en este caso particular ese conflicto debe ser resuelto —conforme lo ordenó la CSJN— privilegiando el cumplimiento de la normativa y fines perseguidos por el Estado Nacional, habida cuenta la laguna del ordenamiento jurídico local y que en los períodos cuestionados en autos el Poder Ejecutivo Nacional también ejercía el rol de autoridad local (y en tal carácter incorporó la exención en el ámbito porteño).

**8.** En definitiva, más allá de ciertas alegaciones sobre las potestades de las jurisdicciones provinciales y de la CABA para regular el alcance de las exenciones del ISIB, y de su discrepancia con el razonamiento desplegado por la Cámara en el fallo recurrido, el recurrente no brindó ningún fundamento suficiente para rebatir el razonamiento de la Cámara.

Por ello, voto por rechazar el recurso de apelación ordinario interpuesto por el GCBA y confirmar en todos sus términos la sentencia de la Sala II de la CCAyT de fecha 17/11/2011 —que, a su vez, confirmó la de primera instancia—; con costas a la vencida por aplicación del principio objetivo de la derrota (art. 62 CCAyT).



Expte. nº 8738/12

**El juez Luis Francisco Lozano dijo:**

1. Por las razones que señala mi colega Ana María Conde en el punto 1 de su voto, a las que me remito, el recurso ordinario a estudio resulta admisible.

2. La CSJN, el 27 de abril de 2010, mandó revisar la interpretación de la ley local realizada por la Sala II —con arreglo a la cual “consumidor final” era aquella persona que adquiriría un bien con la voluntad de quedárselo— pasando por establecer cuál sería, a su juicio, la posible influencia del decreto del IVA y del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (cf. fs. 839).

3. La Cámara, frente a ese reenvío, tomó en cuenta la circunstancia de que, aunque el mencionado Pacto no define venta a “consumidor final”, el CF to 1999 ha reglamentado el concepto a fin de establecer cómo cumplir el Pacto (cf. fs. 876/876vuelta). Este ha sido un modo de expedirse en cumplimiento de la decisión de la CSJN. Es decir, aplicar la reglamentación del Pacto ha sido el modo de superar lo que la CSJN entendió como omisión.

En definitiva, la Cámara tomó de otras normas locales, esta vez vinculadas directamente con aquellas del Pacto que la CSJN estimó arbitrariamente eludidas, las razones para establecer si las operaciones por las cuales se reclama ISIB son ventas a consumidor final.

4. No se observa así el exceso jurisdiccional en que el GCBA sostiene habría incurrido la Cámara al interpretar nuevamente el derecho local. Ello así, toda vez que concluir que la CSJN reenvió la causa a la justicia local exclusivamente para interpretar el decreto reglamentario del IVA y el Pacto Federal, importa sostener que mandó a tratar cuestiones que, por haber sido resuelto el pleito sobre la base de normas locales no tachadas de inconstitucionales, carecerían de toda virtualidad para modificar su resultado.

5. El recurso a estudio abre una posibilidad de análisis que en el recurso de inconstitucionalidad en que intervino el Tribunal el 19 de marco de 2008 (cf. fs. 525/545) le estaba vedada.

6. La nueva interpretación a la que arriba la Cámara, con arreglo a la cual no es “consumidor final” la empresa que adquiere un bien para

destinarlo como “bien de uso”, sale, entre otros supuestos, de la definición de “consumidor final” incorporada en el CF to 1999.

El art. 116, inc. 22, del CF to 1999 decía:

“Están exentos del pago de este gravamen

22. Los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes actividades:

a) Producción Primaria y Minera.

b) Producción Industrial, únicamente para el caso que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires, en tanto cuentan con la debida autorización y respecto de los ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos desarrollados en dichos establecimientos.

Las exenciones previstas en los apartados a) y b) del presente inciso no alcanzan a los ingresos obtenidos por las ventas efectuadas a consumidores finales que tienen el mismo tratamiento que el sector de comercialización minorista.

Se considera consumidor final a las personas físicas o jurídicas que hagan uso o consumo de bienes adquiridos, ya sea en beneficio propio, o de su grupo social o familiar, en tanto dicho uso o consumo no implique una utilización posterior directa o indirecta, almacenamiento o afectación a procesos de producción, transformación, comercialización o prestación o locación de servicios a terceros. Esta disposición tendrá vigencia retroactiva al 1° de enero de 1998.

Se entiende por actividad industrial 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”. (el subrayado no corresponde al original).

6.1. La definición subrayada de “consumidor final” apunta a que el impuesto pese únicamente sobre el “sector minorista” de la cadena de comercialización, eliminándose de ese modo el efecto cascada del gravamen, cuando el producto es el resultado de una actividad industrial. En efecto, la ley acuerda distinto tratamiento a quienes adquieren un producto para su uso o consumo particular (venta minorista), de quienes lo hacen para utilizarlo o incorporarlo en su actividad económica. En el primer caso, por terminar allí la cadena comercial, no hay traslación posible; en cambio, en el segundo el costo del bien adquirido, como principio, será trasladado al valor del bien o servicio que ofrezca el adquirente del bien de que se trate.

Ese tratamiento del ISIB responde a la finalidad del compromiso asumido por el art. 4 del Pacto Federal (ver mi voto *in re* “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: HB FÜLLER SAIC c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos”, expte. n° 9281/12, respecto de la jerarquía del Pacto y sus alcances). Las



**Expte. nº 8738/12**

jurisdicciones locales se comprometieron a eximir del pago del ISIB a la “actividad” “Producción de bienes (industria manufacturera)”, sin que ello afecte el tratamiento previsto en el ISIB a las ventas al sector minorista. Expresamente el Pacto dice “Modificar el IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS, disponiendo la exención de las actividades que se indican a continuación:[...]// e) Producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista” (cf. la cláusula 1º, punto 4, inciso e).

En esas condiciones, la ley local transcrita *supra*, que busca gravar únicamente los ingresos de ventas minoristas (cuando el producto es fruto de una actividad industrial), está en sintonía con la finalidad perseguida por el Pacto.

7. Aunque la interpretación de “consumidor final” transcrita en el punto 6 de este voto, fue incorporada en el CF to 1999, lo cierto es que como criterio del PL del concepto de “consumidor final” resulta válidamente aplicable a los períodos aquí en disputa, 1992 (ant. 12), 1993 (los 12 ant.), 1994 (los 12 ant.), 1995 (los 12 ant.), 1996 (los 12 ant.), 1997 (los 12 ant.) y 1998 (del 1º al 5º ant.); períodos donde no se discute no el PL no había exteriorizado interpretación alguna del mencionado concepto.

8. En ese marco, como bien resolvió la Cámara, no constituyen ventas a consumidor final las ventas de bienes que son adquiridos como “bienes de uso”.

Por ello, voto por rechazar el presente recurso; con costas a la vencida.

### **El juez José Osvaldo Casás dijo:**

1. Tal como surge del punto primero del voto de mi colega, la doctora Ana María Conde, que comparto, el recurso ordinario de apelación interpuesto por el GCBA fue correctamente concedido por el *a quo* pues reúne los requisitos a tal fin establecidos por el art. 38 de la ley 402.

2. Coincido asimismo con la solución propiciada por la jueza de trámite en su desarrollado voto, en el sentido de rechazar el recurso articulado por la demandada pues los planteos formulados en su memorial de agravios no alcanzan a rebatir las razones por las que la Cámara del fuero CAyT decidió confirmar la sentencia de primera instancia —en el entendimiento de que no corresponde calificar a los adquirentes en las ventas cuya gravabilidad se discute en autos como consumidores finales—, decidiendo que resultan por tanto procedentes los beneficios de disminución de alícuota o dispensa total de pago en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, según el período de que se trate, cuya aplicación pretende el contribuyente (conf. en particular el considerando 15 último párrafo de la sentencia de fecha 17 de noviembre de 2011 obrante a fs. 871/880, en especial, fs. 879 vta.).

3. Es mi parecer que el conjunto de los planteos formulados por el GCBA en su recurso —resumidos en el punto cuarto del voto de la señora jueza de trámite, al que remito en este aspecto— giran principalmente en torno a sostener un mismo agravio: que el *a quo*, al dictar la sentencia que recurre, avanza sobre aspectos de la cuestión debatida que le estaban vedados por vigencia del principio de preclusión sin abordar el punto cuyo tratamiento, entiende, justificó el reenvío efectuado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa. En esos términos, como se verá, la apelación ordinaria no puede recibir favorable acogida.

Es que el GCBA sostiene que la Sala II habría incurrido en un exceso de jurisdicción y violentado el principio de preclusión al revertir el criterio que sobre el fondo había adoptado con anterioridad hallando apoyatura, esta vez, en argumentos a los que la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en estas actuaciones en fecha 27 de abril de 2010 (fs. 839) no le permitiría recurrir dado el alcance que le asigna. Sin embargo, no llega a explicar, como debió hacerlo para justificar la procedencia de su pretensión recursiva, que la sentencia cuya revocatoria pretende haya incurrido en la pretendida extralimitación.

Cierto es que la decisión judicial que deja sin efecto una sentencia de la instancia anterior por entenderla incurrida en una causal de arbitrariedad, al reenviar las actuaciones para la emisión de un nuevo pronunciamiento por el mismo u otro tribunal, lo hace con el alcance que le asigne al referido defecto achacado a la sentencia que fue objeto de recurso —cuando tal deficiencia consiste en un vicio relativo a su condición de acto jurisdiccional decisorio, y no frente a defectos que puede revestir en tanto instrumento jurídico procesal (conf. *Fallos*: 238:279)—. Sin perjuicio de ello, y tal como expuse líneas arriba, las alegaciones formuladas por el GCBA no logran demostrar, como era



Expte. nº 8738/12

menester para garantizar el éxito de su planteo, que en el desarrollo de los fundamentos efectuado por el *a quo* efectivamente haya resultado un exceso de jurisdicción. En efecto, los magistrados de la anterior instancia, tras aclarar que no habrían de expedirse sobre cuestiones que habían devenido firmes por no haber resultado objeto de agravio, realizaron una interpretación plausible y razonable del decisorio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y precisaron que, a partir de dicha sentencia y en razón del remvío que devolvía la causa a ese Estrado, debían revisar el alcance del concepto de consumidor final que habían efectuado al fallar con anterioridad sobre el fondo de la cuestión debatida.

Este punto debió ser objeto de particular réplica y refutación por parte de la recurrente, objetivo que no logra ser alcanzado por sus alegaciones que sólo insisten en asignar un alcance restrictivo al remvío, sin desbaratar el que le fue asignado por la Cámara.

En ese marco, considero que puede válidamente entenderse que mediante la interpretación de normas locales que efectuó la Sala II — con referencia a las finalidades del *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento* del 12 de agosto de 1993, y recurriendo en su construcción hermenéutica al auxilio de pautas normativas referidas al Impuesto al Valor Agregado y a jurisprudencia del Alto Tribunal referida a la asignación de consecuencias jurídicas a los efectos económicos de los impuestos— satisfizo la finalidad esencial por la cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación había ordenado la emisión de un nuevo pronunciamiento.

Más aún, por el tenor de los fundamentos de la sentencia y la conclusión a la que arriba, bien podría entenderse que la Cámara se ha expedido de modo implícito por la procedencia del argumento relativo a la unicidad de criterio en la definición del concepto de consumidor final en las normas relativas al Impuesto al Valor Agregado, las contenidas en el ya referido *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento*, las de adhesión al mismo por la jurisdicción local y aquellas que previeron la franquicia en las sucesivas Ordenanzas Fiscales de la Ciudad (posteriormente, Códigos Fiscales), por el hecho de haber sido emitidas por el mismo órgano de gobierno. Esta circunstancia veda también la procedencia del planteo que aquí se trata (*Fallos*: 251:264; 291:583; 305:1664; 307:205, entre otros).

**4.** Las mismas debilidades argumentales exhiben los planteos de la recurrente referidos a la calificación de las operaciones que dieron

sustento al ajuste y que pretende considerar como ventas a consumidores finales, resultando improcedentes, en consecuencia, la eximición o minoración de alícuota que la firma reclama.

Es que, la construcción que realiza la Cámara supone interpretar la sentencia descalificatoria dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en estos actuados basándose en la idea de que la autonomía dogmática y estructural del Derecho Tributario permite, como criterio integrativo, a fin de brindar mejor perfil a los conceptos propios del área, recurrir a una apreciación en conjunto de la regulación de gravámenes afines, aunque establecidos por distintos planos de gobierno —ello, desde ya, sin violentar el principio de reserva de ley y los de él derivados, principios de tipicidad, taxatividad y exclusividad que rigen la previsión de los presupuestos de hecho del tributo y de las exoneraciones y minoraciones de alícuota—. Esta perspectiva adquiere particular notoriedad en el supuesto de autos en la medida en que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Impuesto al Valor Agregado comparten una doble condición: por un lado, se trata de dos gravámenes genéricos al consumo —claro está, que con mecánicas liquidatorias diferenciadas—; y por otro, ambos son polifásicos —aunque el primero de carácter acumulativo, mientras que el segundo no—.

Más aún, no puede perderse de vista que similares construcciones se verifican en torno a otras nociones con trascendencia dogmática y práctica en el campo del Derecho Tributario, tales como “venta”, “transferencia a título oneroso”, “provisión”, “previsión”, “amortización”, “devengo”, “percibido”, entre otras, que tienen —salvo regulación específica diversa— un alcance y significado equivalente o aproximado en tributos afines, aunque dichos gravámenes resulten del ejercicio de potestades tributarias normativas correspondientes a distintas jurisdicciones políticas de un mismo Estado.

Lo expuesto resulta consecuencia de que la construcción de los significados reviste un valor específico en esta área del Derecho, con las modulaciones que en cada caso puede brindar el legislador en supuestos singulares, lo que permite asignar particular valor interpretativo, retrotrayéndola en el tiempo, a la pauta legal establecida en el Código Fiscal de la Ciudad para el año 1999, a través de la ley n<sup>o</sup> 150 citada por mis colegas y por el *a quo*, que incorporó una definición expresa del concepto de “consumidor final” a los fines del Impuesto objeto de autos en los siguientes términos: “...*las personas físicas o jurídicas que hagan uso o consumo de los bienes adquiridos, ya sea en beneficio propio o de su grupo social familiar, en tanto dicho uso o consumo no implique una utilización posterior directa o indirecta, almacenamiento o afectación a procesos de producción,*



**Expte. nº 8738/12**

*transformación, comercialización o prestación o locación de servicios a terceros*” (art. 116, punto 22, inc. b).

Así entonces, la noción de “consumidor final” vigente durante los períodos objeto de autos efectivamente no ofrecía perfiles nítidamente diferenciados, según lo remarca la Cámara, en lo concerniente a los impuestos generales al consumo vigentes en el plano nacional y local, lo que obligaba al recurrente a realizar un mayor esfuerzo argumental para desbaratar el razonamiento y la decisión adoptados por el *a quo*.

Además, la postura que asumo es consecuente con los desarrollos que formulara en su hora al emitir mi voto en la resolución de los recursos de inconstitucionalidad (sentencia de fecha 19 de marzo de 2008 obrante a fs. 525/545) y extraordinario federal (decisorio del 18 de junio del mismo año que luce a fs. 595/602) interpuestos por la actora. En efecto, en ambos casos sostuve expresamente que, frente a las dudas que legítimamente podrían plantearse sobre la significación del concepto de “consumidor final”, correspondía dispensar al contribuyente de la multa aplicada por entender configurado en el caso un supuesto de error excusable de derecho.

**5.** En mérito a las consideraciones precedentes y habiendo dado acogida a los planteos de la contribuyente tanto el tribunal *ad quem* — la Corte Suprema de Justicia de la Nación Suprema de Justicia de la Nación— como el *a quo* —la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad—, el recurso ordinario de apelación con el cual la demandada insiste en su postura da lugar, al menos en esta instancia, a la aplicación del principio objetivo de la derrota (art. 62 CCAyT).

De acuerdo a las consideraciones vertidas, entiendo que el recurso ordinario de apelación articulado por el GCBA debe ser rechazado, con costas al GCBA.

**Así lo voto.**

**La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:**

1. Tal como lo señalara al votar en disidencia el 25/10/2010 a raíz de la devolución de las presentes actuaciones por la CSJN, se presenta en esta causa una situación similar a la que pusiera de

manifiesto en el precedente “Garaventa, Liliana Dora s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en `Garaventa, Liliana Dora c/ Banco de la Ciudad de Buenos Aires s/ despido`” (expediente nº 4180/05, resolución del 17/06/2009).

En efecto, al igual que en el antecedente citado y como lo destacara en mi intervención en este proceso del 25/10/2010, “[s]ucedo que en el caso todos los integrantes del Tribunal han emitido opinión sobre el fondo del asunto, lo que obsta a que sean ellos quienes nuevamente resuelvan la controversia, en resguardo del principio de imparcialidad y del derecho de defensa de las partes (art. 8., CADH)”. En consecuencia, corresponde la integración del Tribunal con conjuces a los efectos de tratar el recurso ordinario de apelación deducido por el GCBA contra la nueva sentencia dictada por la Sala II de la Cámara en lo CAyT.

Por lo tanto, por ser enteramente aplicables, seguidamente vuelvo a reproducir las consideraciones que efectuara en “Garaventa”, tal como lo hiciera en mi voto del 25/10/2010 en estos autos:

“... [E]l artículo 24 de la ley 7 prevé la designación de diez conjuces *con iguales requisitos y procedimiento que los previstos para ser juez o jueza del Tribunal Superior de Justicia*”.

“... La previsión legal no ha sido satisfecha por los órganos constitucionalmente competentes (Poder Ejecutivo y Legislativo locales), razón por la cual es imperioso decidir de qué modo deberá convocarse a los jueces que entenderán en este expediente”.

“...Una situación como la referida habilita al Tribunal para que, mediante Acordada defina un mecanismo provisorio y excepcional de designación de conjuces, consistente en convocar a los Presidentes de las Cámaras en lo CAyT y PCyF y a otros tres camaristas elegidos por sorteo, del que serán excluidos quienes ya hubiesen intervenido en el juicio”.

“Dictada la Acordada se comunicará a las partes, a los presidentes de las Cámaras en lo Contencioso Administrativo y Tributario y Penal, Contravencional y de Faltas, al Sr Jefe de Gobierno y a la Legislatura de la CABA.”

2. Por fin, no se me escapa que en su anterior intervención en el proceso el Tribunal actuó en el marco de un recurso de inconstitucionalidad y ahora está llamado a hacerlo en un recurso ordinario, con la posibilidad de analizar cuestiones de hecho, prueba y derecho infraconstitucional que ello significa. Sin embargo, toda vez que lo que ha de resolverse es la misma cuestión de puro derecho, el respeto del derecho de defensa de las partes y del principio de imparcialidad determina la necesidad de mantener el criterio



**Expte. nº 8738/12**

oportunamente propiciado en cuanto a la integración del Tribunal por conjuces para revisar lo ahora resuelto por la Sala II.

3. Por lo expuesto, para examinar los agravios ensayados en el recurso ordinario del Gobierno, corresponde integrar el Tribunal con conjuces designados mediante Acordada a ser dictada en la forma que describiera al expedirme en el caso "Garaventa". **Así lo voto.**

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

**el Tribunal Superior de Justicia  
resuelve:**

**1. Rechazar** el recurso ordinario de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con costas.

**2. Mandar** que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva a la Cámara remitente.

La jueza Inés M. Weinberg no suscribe la resolución en los términos de la acordada nº 40/2014.

