

## Impugnacion Apreciacion De La Prueba

### JURISPRUDENCIA

### Impugnación. Apreciación de la prueba

### Se rechaza el recurso

extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto contra el pronunciamiento que declaró la nulidad de los actos administrativos emitidos por la Municipalidad de La Matanza.

En la ciudad de La Plata, a 21 de diciembre de 2016, habiéndose establecido, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 2078, que deberá observarse el siguiente orden de votación: doctores Soria, Negri, Pettigiani, Kogan, se reúnen los señores jueces de la Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario para pronunciar sentencia definitiva en la causa A. 72.024, "Astori Estructuras S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley". ANTECEDENTES La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín revocó parcialmente la sentencia del juez de primera instancia y -en consecuencia- declaró la nulidad de los actos administrativos emitidos por la Municipalidad de La Matanza, ordenando a esta comuna que, una vez firme y consentida la nueva decisión, procediera a adecuar, con arreglo a ciertas pautas, la determinación tributaria que en concepto de tasa por inspección de seguridad e higiene había practicado (fs. 716/752). Disconforme con dicho pronunciamiento, la representante de la demandada interpuso recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley (fs. 755/764), el que fue oportunamente concedido por la Cámara interviniente (fs. 766/767). Dictada la providencia de autos para resolver (fs. 775) y encontrándose la causa en estado de pronunciar sentencia, la Suprema Corte decidió plantear y votar la siguiente CUESTIÓN ¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto? VOTACIÓN A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Soria dijo:

I. En lo que interesa destacar, el tribunal a quo declaró la nulidad de las resoluciones 301/04 y 13/06, oportunamente dictadas por la Dirección de Fiscalización de la Municipalidad de La Matanza. A través de la primera de ellas se había ratificado el acta de verificación fiscal 9987, que contenía la determinación de deuda en concepto de tasa por inspección de seguridad e higiene establecida en cabeza de Astori Estructuras San Luis S.A. por los períodos 08/1998 a 11/2001, mientras que por medio de la resolución restante se había rechazado el recurso de revocatoria que fuera presentado contra el acto anterior (conf. fs. 72/75 y 99/100 del expte. adm. 4074-2003-0011715, cuyas copias certificadas tengo ante mi vista). En virtud de lo previamente expuesto, la Cámara ordenó a la comuna demandada que procediera a adecuar la determinación impugnada conforme a las siguientes pautas: a) con respecto a los períodos 01/2000 y 11/2001 (en rigor, debió referirse también a los comprendidos entre éstos), la tasa en cuestión debería cuantificarse únicamente en función de los ingresos brutos correspondientes a la Provincia de Buenos Aires; b) además, en todos los períodos involucrados debería discriminarse, por un lado, a las operaciones englobadas bajo las cuentas 4110101 y 4110102, que tributarían en los términos de lo establecido por el art. 6 del Convenio Multilateral, mientras que, por el otro, los de la cuenta 4110103 lo harían en los del art. 2 del mismo cuerpo normativo. Para decidir en el sentido que ha sido indicado, analizó, en primer término, si existía un vicio en el procedimiento administrativo previo a las resoluciones impugnadas que debiera llevar a anularlas. Basado en los antecedentes que reseñó y en la doctrina sentada por esta Suprema Corte en las causas B. 60.042 (sent. de 29-XII-2009) y B. 60.355 (sent. de 14-XI-2007), concluyó que no era así, por cuanto a pesar de no haber considerado la prueba documental acompañada con el descargo y de haber denegado la producción de la pericial contable ofrecida, la administración actuante se había munido de diversos elementos para sostener su postura. Sentado ello, la Cámara pasó a examinar las pruebas rendidas en sede administrativa y judicial, ingresando de tal forma al fondo de la cuestión discutida. En especial, encontró relevantes y clarificadoras las apreciaciones de la perito contadora oficial designada en autos, cuyo informe invocó para sostener que la comuna demandada había liquidado el gravamen correspondiente a los períodos 01/2000 al 11/2001 sobre la totalidad de los ingresos brutos de la firma inspeccionada, en violación a lo dispuesto por el art. 35 del Convenio Multilateral, que exige tomar en cuenta únicamente los atribuibles a la provincia a que pertenece la municipalidad de que se trate. Precisó que en el caso ello no podía justificarse enrostrando a la sociedad de marras la falta de suministro de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos oportunamente solicitadas, porque el fisco municipal sabía que aquella contaba con otro establecimiento radicado en San Luis. Estimó que, en tales circunstancias, debería haberle requerido la presentación de los elementos pertinentes antes de proceder a cuantificar la base imponible. Puesta a indagar en la existencia de otros errores de la liquidación, se apoyó también en la pericia producida para sostener que durante todos los períodos determinados (1998 a 2001), la naturaleza de la actividad de Astori Estructuras San Luis S.A. no era única o uniforme. Observó que de acuerdo con dicho informe, los ingresos agrupados dentro de las cuentas 4110101 y 4110102 obedecían en su totalidad a la fabricación de productos premoldeados a requerimiento de los clientes, lo que estimó encuadrable bajo el rubro "construcción" que había sido declarado por la sociedad en los términos de la disposición normativa serie "B" 31/99. Apuntó que, de acuerdo con las declaraciones testimoniales que a su turno identificó, la

firma de autos realizaba también el montaje de las estructuras premoldeadas en cuestión. Asimismo expresó -con cita de autores de doctrina- que "el alcance del concepto de construcción es variado, nuevas tecnologías obligan a reflexionar a su respecto", por ejemplo en lo relativo a "los tinglados que se construyen en una fábrica y luego se arman directamente en el terreno". En otro orden, destacó que el ya citado informe pericial no dejaba lugar a dudas en cuanto a que los ingresos expuestos bajo la cuenta 4110103 respondían a facturaciones por preparación del hierro requerido por otra sociedad del mismo grupo, también dedicada a la fabricación de estructuras premoldeadas, con la cual años más tarde la aquí fiscalizada se fusionó. Interpretó que en esos casos puntuales no era Astori Estructuras San Luis S.A. la que realizaba las tareas de "construcción", sino Astori Estructuras S.A. Concluyó entonces que era posible discriminar, entre las diversas actividades de la sociedad de autos, cuáles debían tributar según las pautas del régimen especial establecido en el art. 6 del Convenio Multilateral -incluyó allí los ingresos derivados de las cuentas 4110101 y 4110102- y cuál siguiendo las del régimen general consagrado en el art. 2 de ese último cuerpo normativo -más precisamente, la englobada bajo la cuenta 4110103-. Abonó dicho criterio con la cita de un precedente de la Comisión Arbitral (res. 2/03), luego ratificado por la Comisión Plenaria (res. 15/03), descartando que pudieran conducir a una solución diversa las resoluciones dictadas por la ex Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires aportadas al momento de alegar, toda vez que ellas hacían referencia a la situación de Astori Estructuras S.A. y no a la de Astori Estructuras San Luis S.A. En mérito a los fundamentos hasta aquí reseñados, el tribunal a quo aseveró, con cita de lo dispuesto por los arts. 108 y concs. de la ordenanza general 267/80, que los actos administrativos cuestionados adolecían de vicio en su causa y motivación. II. Mediante el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto, la impugnante denuncia errónea aplicación de los arts. 2, 6, 24 y 35 del Convenio Multilateral del 18-VIII-1977, así como también de la disposición normativa serie "B" 31/99, oportunamente dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires. Destaca que el Convenio Multilateral es un tratado destinado a evitar la doble imposición entre las jurisdicciones adheridas y que esa ha sido su finalidad inmediata, sin perjuicio de que también existen causas más profundas que llevaron a su dictado, como la necesidad de armonizar y coordinar el ejercicio de poderes autónomos. Recuerda que el sistema que dicho acuerdo consagra contempla un régimen general -delineado en su art. 2- y varios regímenes especiales previstos para actividades particulares -entre ellos, el del art. 6, dirigido a la construcción-. Apunta que la naturaleza de estos últimos es residual y excepcional, por lo que su aplicación debe ser restrictiva. De allí deriva que los supuestos comprendidos en los diferentes regímenes especiales no pueden ser extendidos por analogía. Cuestiona las conclusiones del fallo recurrido, por cuanto interpreta, en primer lugar, que se ha omitido ponderar que fue la propia firma la que, incumpliendo las cargas que recaían sobre ella, impidió cumplir la tarea de fiscalización de un modo diferente. En tal sentido, advierte que el deber de liquidar las obligaciones fiscales reposa primeramente sobre el contribuyente, quien a tal efecto tiene que presentar las declaraciones juradas pertinentes. Asimismo, señala que la sociedad de autos no aportó en ninguna de las oportunidades conferidas la información solicitada, situación frente a la cual -asegura- la municipalidad demandada simplemente se limitó a ejercer sus potestades. Por lo demás, niega que la mera existencia de un establecimiento en otra jurisdicción provincial resulte base idónea para atribuirle una parte de la base imponible, "en la medida que el proceso contable que dispone el convenio multilateral excede con creces esta exclusiva situación". En otro orden, descarta que el acto impugnado presente vicio en su motivación, toda vez que -aduce- en él se encuentran explicitados los razonamientos que condujeron a desestimar las pretensiones de la empresa fiscalizada. Agrega que esta cuestión difiere de la del acierto en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales, que en todo caso debería haber sido abordada por medio de la revisión judicial de fondo y no por la de nulidad. A su vez, plantea que la sentencia recurrida no ponderó adecuadamente la implicancia del ordenamiento legal aplicado, en especial por cuanto -afirma- no brindó ningún argumento válido para apartarse del nomenclador de actividades que fuera aprobado por la disposición normativa serie "B" 31/99, la cual, según alega, en su anexo I excluye expresamente de la actividad de construcción a la que realizaba la firma de marras.

Por otra parte, observa que las decisiones de la Comisión Arbitral emitidas en los dos casos concretos en los que dicho organismo se expidió sobre aspectos similares a los debatidos en el presente, fueron dictadas con anterioridad a la adopción del ya referido nomenclador de actividades, que -en su visión- vino a poner fin a todas las dudas que en la materia pudieran haber existido. También opina que controvierte expresamente el texto y el espíritu del art. 24 inc. "b" del Convenio Multilateral la idea de que los pronunciamientos que realizan sus órganos de aplicación en el marco de casos concretos deben expandir sus efectos sobre otros supuestos que puedan considerarse análogos. Sin perjuicio de ello, agrega que los precedentes de la Comisión Arbitral recaídos en "Helebia S.A.I.C." (res. de 25-III-1983) e "Industrias Metalúrgicas Pescarmona" (res. de 10-V-1994) no resultan análogos al que motiva este pleito. Finalmente, repasa distintos elementos que -desde la óptica que asume- conducen a refutar la tesis según la cual la fabricación de estructuras que la actora llevaba a cabo resultaba una actividad de construcción encuadrable en lo dispuesto por el art. 6 del Convenio Multilateral. En esa línea, pondera el relevamiento de facturación oportunamente realizado por el departamento de fiscalización de la comuna y la declaración judicial de un testigo, relativizando en cambio la importancia que para

dilucidar la cuestión revestiría el informe de la perito contadora. Añade que la especificidad de los materiales fabricados por la firma no puede alterar la conclusión que propone. III. Adelanto que el recurso no prospera debido a su insuficiencia (art. 279, C.P.C.C.).

1. En lo que atañe a lo decidido por el a quo en torno a la base imponible que correspondía aplicar a la liquidación de la deuda por los períodos 2000 y 2001, descalificando la pretensión fiscal de hacerlo sobre el total de los ingresos brutos del contribuyente (incluidos los devengados en extraña jurisdicción), la recurrente se limita a defender lo actuado por la fiscalización, mencionando ciertos deberes que recaen en cabeza de aquél e invocando genéricamente las potestades con que frente a su falta de colaboración contaba el fisco municipal, en el marco de las normas tributarias locales y de las disposiciones del Convenio Multilateral.

a. Este embate no logra demostrar que el a quo haya incurrido en un error de juzgamiento. Constatado que en el procedimiento tributario municipal se arribó a una decisión que tomó como base imponible de la tasa por inspección en seguridad e higiene ingresos brutos en exceso de los devengados en la Provincia de Buenos Aires, por aplicación del art. 35 del Convenio Multilateral, la Cámara descalificó el acto determinativo. Si bien el recurrente menciona como violada la norma actuada en la sentencia, luego omite explicar en qué consiste el yerro endilgado al pronunciamiento que ataca. En esta dirección, simplemente se alude de modo genérico a cierta complejidad técnica de la regulación estatuida por el Convenio Multilateral, mas sin relacionar circunstanciadamente dicho aspecto con los argumentos brindados por la Cámara para fundar su decisión, todo lo cual torna al recurso insuficiente en esta parcela. Tiene dicho este Tribunal que el acabado cumplimiento de los recaudos que fija el art. 279 del Código procesal supone que el recurrente indique con claridad las normas legales infringidas por la decisión cuestionada (conf. Ac. 83.492, sent. de 29-X-2003) y que lo haga circunstanciadamente, esto es, que precise en qué consiste la violación contra la que se alza o por qué motivo las considera erróneamente aplicadas. Habida cuenta de la índole extraordinaria de esta instancia, no es procedente dispensar semejante déficit impugnativo, cuando ello conduce a suplir o integrar de oficio las citas legales que el recurrente debió invocar, o a inferirlas merced a una interpretación lábil de sus planteos, no explicitados en modo suficiente (conf. Ac. 70.655, sent. de 10-XI-1998; A. 68.035, sent. de 5-III-2008).

b. De otro lado, la crítica bajo tratamiento remite al análisis de cuestiones de hecho y prueba, ya que sólo mediante el examen de las constancias de la causa podría llegar a determinarse si en el contexto de autos resultaba o no razonable la conclusión del tribunal a quo. La Cámara efectuó un pormenorizado análisis de la prueba aportada en el expediente administrativo y en la instancia judicial. En punto a la determinación de la base imponible, otorgó relevancia al informe pericial contable producido en autos -no impugnado por las partes- en tanto se verificó que la comuna liquidó la tasa considerando ingresos en exceso de los de la Provincia de Buenos Aires (v. cons. 6º, fs. 748/749). Con base en esa constatación, entendió aplicable el art. 35 del Convenio Multilateral. He de recordar que esta Corte ha considerado que la apreciación de la fuerza de convicción de los dictámenes periciales es facultad privativa de los jueces de la instancia ordinaria y sus conclusiones son irrevisibles en casación, salvo supuesto de absurdo (conf. doct. Ac. 46.688, sent. de 17-III-1992; Ac. 51.728, sent. de 15-III-1994, entre otras). También ha dicho que cuando se impugna una tarea propia de las instancias ordinarias, tal como lo es la valoración de una pericia, es imprescindible demostrar fehacientemente que el procedimiento lógico-jurídico empleado por el juzgador ha devenido irrazonable y contradictorio con las circunstancias de la causa (conf. doct. Ac. 56.510, sent. de 14-II-1995; Ac. 59.875, sent. de 20-II-1996, entre otras). Nada de ello acontece en la especie, en tanto el intento del recurrente no alcanza a conmovir la apreciación de la prueba, ni las conclusiones a las que se arribó en la sentencia impugnada.

c. Para más, afirmó el a quo que la Municipalidad de La Matanza conocía, antes de establecer la base imponible de la tasa motivo de disputa, que la firma de autos contaba con un establecimiento en la provincia de San Luis, motivo por el cual, en lugar de considerar la totalidad de los ingresos brutos generados por aquella, debió solicitar los elementos necesarios para ejercer sus facultades con arreglo a lo dispuesto por el art. 35 del Convenio Multilateral. Frente a ello, la quejosa se limita a manifestar que se encuentra acreditado en las actuaciones que fue la sociedad quien no aportó la información oportunamente solicitada, a la vez que relativiza la importancia de haber conocido la existencia de un establecimiento en una jurisdicción provincial distinta de la de Buenos Aires. Al respecto, cabe reiterar que la fijación de los hechos y la valoración de la prueba son cuestiones propias de los jueces de mérito y, por regla, se hallan exentas del control por vía del recurso extraordinario salvo que se invoque y se demuestre el absurdo (conf. causa A. 69.592, "Basílico", sent. de 6-V-2009), sin que en la especie siquiera se haya alegado dicho vicio. Ello determina, con relación a los planteos que en este punto han sido examinados, la insuficiencia del recurso intentado.

2. En oposición a la decisión del tribunal a quo de acuerdo con la cual ciertos ingresos derivados de la fabricación y montaje de estructuras premoldeadas deben considerarse provenientes de una actividad de construcción y por ende liquidarse de conformidad con lo establecido por el art. 6 del Convenio Multilateral, la impugnante reprocha que no se ha aplicado debidamente lo establecido por el anexo I de la disposición normativa serie "B" 31/99, emanada de la ex Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires. Sobre el punto, interpreta que la remisión al contenido del anexo citado zanja en forma definitiva la controversia planteada.

a. En primer término, cabe destacar que la Cámara sustentó su decisorio en otros fundamentos -ya reseñados, que remiten a la valoración de las conclusiones del informe

pericial y el análisis de prueba documental y testimonial- para concluir que la actividad de la empresa en los períodos cuestionados no era "única o uniforme" (v. fs. 749 vta.). En ese contexto, observó que los ingresos agrupados dentro de las cuentas 4110101 y 4110102 obedecían en su totalidad a la fabricación de productos premoldeados a requerimiento de los clientes, lo que estimó encuadrable bajo el rubro "construcción" que había sido declarado por la sociedad en los términos de la disposición normativa serie "B" 31/99. Pues bien, en esta parcela se advierten iguales defectos que los apuntados en el acápite anterior respecto de una impugnación que no se hace cargo de la línea de razonamiento del juzgador ni de la concreta valoración que efectuó de las constancias de la causa. En lo que respecta a la consideración de la actividad desarrollada por la sociedad actora la recurrente no ha alegado -ni mucho menos demostrado- la concurrencia del vicio de absurdo, motivo por el cual se impone desestimar sus críticas. La fijación de los hechos litigiosos y la apreciación y valoración del material probatorio son cuestiones privativas de los jueces de la causa, por lo que el control casatorio queda -por regla- excluido en este terreno, salvo los supuestos en que los magistrados incurran en absurdo (A. 70.187, "Núñez", sent. de 15-XII-2010). Y tal vicio se configura, según ha expresado esta Suprema Corte, sólo ante la presencia de un error grave y ostensible que se comete en la conceptualización, juicio o raciocinio al analizar, interpretar o valorar las pruebas o los hechos susceptibles de llegar a serlo con tergiversación de las reglas de la sana crítica, en violación de las normas procesales aplicables, de todo lo cual resulta una conclusión contradictoria o incoherente en el orden lógico formal e insostenible en la discriminación axiológica (conf. doct. Ac. 84.918, sent. de 3-XII-2003; A. 71.156, sent. de 12-IX-2012, entre otras).

b. Conforme lo decidido en la sentencia, la denunciada errónea aplicación de la disposición normativa serie "B" 31/99 no logra estructurar un embate idóneo que permita revocar la decisión impugnada. Es que si bien tal normativa aprueba el nomenclador y contiene lineamientos referidos a qué tipo de actividades corresponde incluir en la categoría "construcción" a los fines de la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, lo cierto es que la Cámara sustentó su juicio de mérito en los elementos descriptos en el acápite anterior que -se reitera- no fueron objeto de crítica en el recurso extraordinario. Esta circunstancia desplaza la impronta definitoria que le asigna el quejoso, motivo por el cual el agravio bajo análisis debe ser rechazado (art. 279, C.P.C.C.).

3. La Municipalidad de La Matanza denuncia violación de lo dispuesto por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral, en el entendimiento de que la obligatoriedad de las decisiones alcanzadas por la Comisión Arbitral en el marco de casos concretos no puede proyectarse a otros supuestos distintos de éstos. En esa línea, niega en particular que los precedentes recaídos en "Helebia S.A.I.C." (res. C.A. de 25-III-1983) e "Industrias Metalúrgicas Pescarmona" (res. C.A. de 10-V-1994) puedan resultar equiparables al de autos. Sin embargo, la sentencia impugnada no cita en forma expresa ninguno de dichos pronunciamientos, sino otros (resoluciones 2/03 de la Comisión Arbitral y 15/03 de la Comisión Plenaria, ambas recaídas en la causa "Supercemento S.A.I.C."), a través de los cuales en su momento vino a establecerse que los ingresos que una firma obtenía por la explotación de rubros que no podían ser considerados integrantes ni complementarios de una actividad de construcción debían ser tratados conforme lo previsto en el art. 2 -no así según el art. 6- del Convenio Multilateral. Es decir que, en rigor, el tribunal a quo solamente esgrimió ciertas resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral para fundar una decisión que no le causa agravio a la recurrente, cual fue la de hacer liquidar los ingresos agrupados bajo la cuenta 4110103 de acuerdo con lo que establece el art. 2 de dicho acuerdo interjurisdiccional, sin perjuicio de haber entendido que otras líneas de ingresos debían tributar según el mencionado art. 6. En tales condiciones, el cuestionamiento introducido no es de recibo, ya que sólo se relaciona concretamente con una parcela del fallo atacado que, en sí, ha tenido un resultado favorable para la recurrente, lo que impide que se configure en cabeza de ésta un agravio que le franquee con éxito la instancia extraordinaria. Al respecto, este Tribunal ha sostenido que el acceso a la vía extraordinaria supone la existencia de un agravio actual y no meramente hipotético o eventual (conf. doct. Ac. 62.705, sent. de 29-XII-1997) y que el ejercicio de un camino recursivo, como toda acción en justicia, no se reconoce sino a quienes justifiquen una afectación que legitime el acceso a la vía judicial de carácter extraordinario, pues a falta de aquélla, no hay petición audible ante dicha instancia (conf. doct. C. 101.652, sent. de 10-X-2012; C. 117.780, sent. de 17-XII-2014).

IV. Por los motivos expuestos, entiendo que debe rechazarse el recurso con costas a la demandada en su carácter de vencida (conf. arts. 68 y 289 del C.P.C.C.). Voto por la negativa. Los señores jueces Negri, Pettigiani y Kogan, por los mismos fundamentos del señor Juez doctor Soria, votaron también por la negativa. Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente

**SENTENCIA** Por lo expuesto en el acuerdo que antecede, se rechaza el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto. Costas a la recurrente vencida (conf. arts. 60 inc. 1, ley 12.008, texto según ley 13.101; y 68 y 289 in fine del C.P.C.C.). Regístrese, notifíquese y devuélvase.

HILDA KOGAN    HECTOR NEGRI    EDUARDO JULIO PETTIGIANI    DANIEL  
FERNANDO SORIA    JUAN JOSE MARTIARENA    Secretario    025064E