En la ciudad de Comodoro Rivadavia, provincia del Chubut, a los días del mes de junio del año dos mil dieciocho, reunida en acuerdo la **Sala A** de la Cámara de Apelaciones de la Circunscripción Judicial con asiento en la ciudad de Comodoro Rivadavia, con la presidencia de su titular, Dra. Silvia Noemí Alonso, y asistencia del señor juez de Cámara Dr. Fernando Nahuelanca, para dictar sentencia definitiva en estos autos caratulados: **"P., M. y P., A. G. S.H. c/ MUNICIPALIDAD DE COMODORO RIVADAVIA s/ RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO", expte. nro. 399/15**, y atento al resultado del sorteo establecido en el art. 271 del Código Procesal Civil y Comercial (fs. 298), correspondió el siguiente orden para la votación: Dr. Fernando Nahuelanca y Dra. Silvia Noemí Alonso.

Acto seguido se resolvió plantear y votar por su orden las siguientes cuestiones: **PRIMERA**: ¿Es justa la Resolución 2032/15-MCR? y **SEGUNDA**: ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

A la primera cuestión, el Dr. Nahuelanca dijo:

Resultandos: A fs. 48/58 bajo apoderamiento letrado se presentan los coactores P., M. y P., A. G. S.H., interponen recurso contencioso administrativo contra la Municipalidad de Comodoro Rivadavia, en cuanto rechaza el recurso jerárquico contra la Res. 2032/2015 y el descargo presentado contra la Disposición N° 260/2015, de fecha 04/06/2015, contra la liquidación y determinación de oficio de la Dirección General de Ingresos Brutos, peticionando su revocatoria. Señala los antecedentes, el requerimiento que recibieran con fecha 4/8/2014, respecto a la documentación contable relativa a los períodos fiscales del 2008 al 2013. El 5/1/2015, la Dirección General de Ingresos Brutos dicta la Disposición N° 001/2015-IB, por la que se le corre vista de la determinación de oficio y liquidación practicada,

que arrojara la suma de $555.338,99, que recurrida por su parte con descargo, el organismo fiscal hizo lugar parcialmente y estableció el monto que redujo a la suma de $316.405,43 e intimó a su mandante en plazo de 15 días regularice la situación fiscal, bajo apercibimiento de ejecución fiscal.

Los agravios:

Considera ilegal la determinación fiscal, en tanto también había expedido certificado de exención de pago de los ingresos brutos a favor de su parte, en razón de la profesión de ingenieros civiles. Que por otra parte considera carente de fundamentos por omisión de las cuestiones introducidas por los comparecientes. Que nada dijo de la sociedad de hecho dedicada al estudio de suelos para fundar construcciones. Sostiene que el principio es no pagar el impuesto cuando existe una exención objetiva y un certificado que así lo declara. Afirma que todas las facturas confeccionadas independiente del concepto con que se facturó, reflejan el trabajo intelectual de ingeniero civil y por tratarse de ingresos provenientes del ejercicio profesional se encuentran exentos del pago de ingresos brutos. La Disposición 260/15IB nada dijo sobre el punto. Entiende en todo caso que la conducta municipal se encuentra "fulminada" por la doctrina de los actos propios, al emitir certificaciones de exención, que no derogó ni revocó. Por ello peticiona se haga lugar a ese primer planteo.

El agravio siguiente: la omisión de fundamentación.

Se refiere al párrafo de la resolución de los ítems 2) y 3) del dictamen pericial que incluye a los fines de la determinación de la alícuota del impuesto a los ingresos brutos se aplique sobre el 27% del total facturado, que deviene desajustado, toda vez que los

ingresos por las actividades detalladas en los referenciados integran por manda legal la base imponible a los fines de la determinación del tributo a abonar al fisco municipal. Sostiene una contradicción en cuanto toma las recomendaciones del perito ingeniero y luego se aparta de la principal conclusión de su dictamen, que la alícuota del impuesto a los IIBB debe aplicarse sobre el 27% del total facturado, a la que se llega aplicando la deducción prevista en la normativa vigente. Con comentarios formulados sobre los informes periciales como inexactitudes y ambigüedades, al no señalarse cuáles son, ponen a su parte en estado de indefensión. Cita principio administrativos del Dec. Ley 920 en cuanto sostiene la falta de fundamentación y a la postre por la falta de explicación adecuada y suficiente determina sin más la nulidad absoluta de la resolución. Impugna asimismo la determinación de oficio efectuada por el inspector M. L., que únicamente se limitó a tomar los montos reflejados en el libro IVA, como base imponible para el cálculo del impuesto, sin analizar factura por factura. Para patentizar la sinrazón explica, en diciembre 2013 su parte emitió la nota de débito a P. A. E. LLC por la suma de $46.894,50 que fue incluida en la facturación mensual en el libro IVA y totaliza la suma de $1.291.643,50, que es demostrativa, que luego al confirmarse como base verificada demuestra que se incluyó la nota de débito y por lo demás niega lo que se dice en la disposición del inspector L. R. incluyó el análisis de la totalidad de la facturación. Peticiona finalmente que se suspenda la ejecución de la Disposición 3521/2015-IB y se deje sin efecto la misma. Ofrece prueba. Reserva el caso federal.

A fs. 83/93 se contesta el traslado por la Municipalidad de Comodoro Rivadavia, niega cada uno de

los puntos afirmados por la accionante. Como "preliminar", afirma la existencia de una deuda impaga por ingresos brutos correspondientes a los períodos fiscales 2008 a 2013. Que sin perjuicio de la admisibilidad formal, niega que la crítica sea concreta y razonada, sino que se trata de una mera opinión en contrario. Sostiene que la circunstancia de que la Municipalidad haya reconocido que la actividad profesional de los actores como "ingenieros" se encuentra exenta de tributar ingresos brutos, no implica que toda actividad desarrollada por la sociedad de hecho que integran también lo esté. Sostienen que como tal, los servicios prestados de los actores consistían en un cúmulo de tareas, que entremezclan la actividad intelectual propia de la ciencia de ingeniería, con la comercialización (venta) de productos o servicios. Resalta que los propios actores reconocen que si bien no es posible determinar que de manera exacta porcentaje de cada factura se corresponde a cada ítem, se podría estimar que al menos un ochenta por ciento corresponde honorarios profesionales.

Alude en todo caso, que el certificado de exención fue extendido en fecha 17/10/2011 hasta el 30/09/2014, con lo que son totalmente exigibles los años 2009 a 2011, circunstancia que dice consentido por la contraria. Pero aún dice que la exención no resulta aplicable a los anticipos 2012 a 2014, en tanto la facturación no demuestre que ha facturado servicios que surgen de la participación intelectual del ingeniero civil.

Sobre la supuesta omisión en la fundamentación, manifiesta que la virtualidad de la pericia surgirá de la sentencia, donde no se puede obviar la sana crítica; que el dictamen pericial no es vinculante para el juez.

Que la pericia del Ing. Carlos A. Iglesias fs. 48/49 del Expte. N° 1-P-2015, que si bien determinó la facturación de honorarios por estudios de suelos, trabajos topográficos y relevamientos hidrogeológicos y freatrímetros, están exentos del impuesto, no así la construcción (a) excavación para pilotes de fundación, reposición de anclajes y (b) provisión, instalación y montajes de bombas de agua, determinó para las primeras (a) se encuentran gravadas en un 50% la base imponible (por considerar el otro 50% facturado propio de la actividad intelectual exenta, y la segunda 8b), estimando en un 80% la base imponible, por considerar el otro 20% de lo facturado propio de la actividad intelectual exenta. Concluyó el perito que la alícuota del impuesto a los IB debía aplicarse sobre un 27% del total facturado por los actores. Entiende el contestante que con dicho escenario son claros los fundamentos brindados en la Disposición N° 260/15-IB, al expresar que ese "27% de la alícuota" del total facturado deviene desajustado toda vez que los ingresos por las actividades detalladas en los ítems referenciado integran por manda legal la base imponible a los fines de la determinación del tributo a abonar al Fisco Municipal; ello en mérito que no pueden efectuarse detracciones que aquellas que expresamente enuncie la Ordenanza 6500/98 y modificatorias". Que lo expuesto confirma la objetividad e imparcialidad con que se resolvieron las presentaciones de la contraria. Dice que el recurrente omite tener presente que el inspector municipal Cdro. M. L. R., cotejó la totalidad de la documentación. Formula conclusiones vinculadas a la contestación, ofrece pruebas y reserva el caso federal.

A fs. 97/99vta., los accionantes contestan el traslado y rechazan el planteo municipal.

A fs. 112/112vta. se proveen las pruebas ofrecidas por las partes, etapa que se extiende hasta fs. 296, donde se llaman los autos para resolver, previo agregación del alegato de la parte actora a fs. 291/295.

Considerando:

Resulta llamativo el contencioso administrativo planteado, con un cúmulo de resoluciones de la Municipalidad de Comodoro Rivadavia determinando disposiciones tributarias de pago por ingresos brutos, de significativas diferencias y constante adaptación.

En principio con fecha 5 de enero de 2015, procedió a determinar de oficio por Disposición N°001/2015-IB, a los contribuyentes P. M. y P. A. G., Sociedad de Hecho, adeudos por ingresos brutos por los períodos fiscales 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, por la suma de $555.338,99 (expte. N° 001 Letra "P" (Doc.Reserv. 295/15).

Los citados presentaron descargo a fs. 28/37vta. expte. adm., un "Certificado de Exención" expedido por la Dirección de Ingresos Brutos con fecha 17 de octubre de 2011, la resolución respectiva expedida por la Directora de Ingresos Brutos, con expresa mención que eximía de pago del impuesto a los Ingresos Brutos a la sociedad de hecho integrada por los señores P. M. y P. A. G., contribuyente N° 75103, por encuadrarse en el inciso "j" del art. 102 del Código Tributario Municipal, por el ejercicio de su profesión de ingenieros civiles, desde octubre 2011 hasta el 30 de setiembre de 2014. Asimismo ordenaba extender el certificado pertinente y ordenaba la toma de conocimiento del Departamento de Recaudación. Presentaron además el certificado de defunción del socio M. P., ocurrido el 15 de abril de 2013. Siempre en el expediente administrativo referido, en el escrito respectivo del descargo los actores

centralizaron su defensa en la referida exención, objetaron que la Municipalidad no anulara, derogada o dejara sin efecto la resolución de exención como la certificación otorgada y con conducta totalmente contradictoria, violatoria de la seguridad jurídica y del derecho de propiedad, procediera a la determinación de oficio de la deuda fiscal señalada, sosteniendo en consecuencia una conducta administrativa violatoria de la doctrina de los actos propios.

Los informes periciales resultaron disímiles e incompletos, el del ingeniero Civil Carlos A. Iglesias, dictaminó a fs. 48/49 sobre un número limitado de facturas, períodos 2008 al 2011, clasifica las facturas en tres grupos, estableciendo un sector de facturas exento del impuesto, otros grupos que correspondían tomar como base imponible el 50% y el tercer grupo un 80%. En forma similar se expide el Ing. Julio Serverino Hernando, solo respecto a las facturaciones de los años 2008, 2010 y 2012, estableciendo porcentuales.

El asesor legal del Organismo Fiscal de la Municipalidad de Comodoro Rivadavia a fs. 52/52vta. del expte. adm., entiende desajustados los informes periciales que establecían porcentuales, ya que conforme con la Ordenanza 6500/98, no pueden efectuarse detracciones no previstas en la normativa, no obstante el mismo asesor tomando luego el total de facturaciones (incluso las del año 2008 que después se excluirían por prescripción), establece que debiera aplicarse un 60% del total facturado, contradiciendo su propio dictamen y sin dar razón del porcentual adoptado.

A fs. 54 expte. adm., obra la Disposición N° 0697/2011-IB de la Dirección General de Ingresos Brutos, que exime del pago del impuesto sobre los ingresos brutos a la sociedad de hecho integrada por los señores

P. M. y P. A. G., precedentemente aludida, pero sin evaluación ni alusión a la misma por parte de las pericias ni la propia Dirección de Ingresos Brutos de la Municipalidad.

A fs. 55, se informa al director de Fiscalización por parte del Contador M. L. R., cumplimentando la directiva recibida de fs. 53, aplicando sobre el total facturado el 60%, y determina nueva deuda a favor de la Dirección por los períodos fiscales referenciados (incluso el 2008), por un monto de $333.203,39.

A fs. 62/63 del expte. adm., surge un nuevo dictamen del asesor fiscal para que se dicte una nueva resolución, excluyendo el período fiscal año 2008, dejando sin efecto la disposición 220/2015-IB, intimando al contribuyente a la regularización de la situación fiscal.

El contador inspector M. L. R. vuelve en consecuencia a rectificar la anterior determinación, estableciendo un monto de capital por la suma de $316.405,43.

A fs. 67/69 se dicta la Disposición 260/2015, reseñando circunstancias del trámite administrativo, pero que aluden a antecedentes que la propia Dirección dejará de lado, ya que en el resolutivo deja sin efecto la Disposición N° 220/2015-IB, que establecía un adeudo de $555.338,99 y es la que motivara el recurso de los actores. A este recurso se refiere la disposición, que con fecha 19 de febrero de 2015 “el Contribuyente presenta descargo…”, pero en modo alguno es tratado dicho descargo, precisamente el que ignoró la Municipalidad desde la primera presentación de los contribuyentes, la exención impositiva que dispusiera la Administración por la resolución 697/2011-IB.

En cambio la Municipalidad demandada, señalando que hace lugar al descargo, adopta el dictamen del asesor fiscal, el 60% de lo facturado, funcionario que desautorizaba las periciales rendidas por dictaminar con base en detracciones no previstas en el Código Tributario Municipal. Innova así con un nuevo débito por la suma de $333.203,39, intimando su pago (Disp. 220/2015-IB, del 21/5/2015, fs. 58/59vta). No obstante, el 4 de junio siguiente vuelve a modificar el adeudo fiscal (Disp. N° 260/2015-IB, fecha 4/6/2015), para excluir el período 2008 por prescripción, con lo que establece finalmente en la suma de $316.405,43 y nuevamente formula intimación.

Tampoco en esta última disposición trata la exención impositiva por la que se pronunciara.

Con lo expuesto, aflora la defensa interpuesta en primer término por los accionantes, que la Municipalidad de Comodoro Rivadavia, se aboca a disponer de oficio la supuesta deuda impositiva por ingresos brutos, por los años a cuyo respecto había declarado que la sociedad de hecho integrada por M. P. y A. se encontraban exentas, contrariando consustanciadamente la doctrina de los actos propios.

Como se observara, la Municipalidad -Dirección General de Ingresos Brutos- fue readecuando liquidaciones carentes seguridad en sus determinaciones, pero fundamentalmente, sin resolver primero la disposición por la que dispusiera la exención de los impuestos a los ingresos brutos.

La defensa interpuesta tardíamente por la Municipalidad demandada en la presente acción contenciosa, llama a fs. 89vta. supuesta omisión en tratar las cuestiones introducidas por los contribuyentes accionantes, pero se acaban de revisar

las disposiciones respectivas y no es supuesta la omisión, omitió en absoluto la defensa de la sociedad actora. Menos interpuso en sede administrativa como lo pretende en esta instancia judicial, la existencia de un remanente por los años 2009 a 2011, cobro fiscal nunca pretendido de ese modo. Ahora además introduce que el pago de los ingresos brutos lo era por la actividad de la sociedad de hecho que no requiere especialización ni creación intelectual, argumento carente de virtualidad porque es precisamente la sociedad de hecho la que se había eximido del impuesto. La administración municipal contaba con un obstáculo precedente, la exención resuelta sin resultar modificada o abrogada. Los contribuyentes accionantes gozaban de un derecho otorgado por la propia Municipalidad demandada, alterado por la conducta administrativa municipal sin audiencia de los mismos.

Todo sin perjuicio que las cuestiones no introducidas en la sede administrativa resultaron improponibles en el contencioso judicial.

La Municipalidad demandada violó el precedente administrativo, tenía un condicionamiento derivado de su propia actuación anterior, con lo que debió ajustarse mínimamente a los principios que rigen la actuación administrativa de la Ley I-18 del Digesto Jurídico (antes Dec. Ley 920), que determina que toda actuación administrativa, cualquiera sea su importancia, deberá sujetarse a principios básicos esenciales (art. 26), *v.gr.*, principio de imprescindible audiencia de parte antes de adoptarse una decisión para que se alegue sobre las circunstancias que crea pertinente a su derecho (art. 26 inc.4°), principio de estabilidad legal de las decisiones, en base a las cuales una persona que ha adquirido determinados derechos, no pueden ser anulados

o abrogados sino en los casos previstos por la ley (art. 26 inc.8), principio de interpretación favorable al accionante (art. 26 inc.12) y deber de motivación de los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes (art. 30 inc.c).

El caso de reserva de la ley que se deja señalado fue omitido por la accionada, con lo que le cabe la nulidad de la resolución recurrida determinante de adeudos fiscales y efectos consecuentes, conforme con el art. 33 Ley 920.

En definitiva, debe hacerse lugar al recurso contencioso administrativo interpuesto por los accionantes, con costas a la accionada (art. 69 Ley XIV del Digesto Jurídico), teniendo presente la reserva del caso federal.

Para regular honorarios rige la Ley XIII N° 4 del Digesto Jurídico, en mérito de los trabajos profesionales y los arts. 5, 6, 8, 9 y concords., propongo los honorarios del Dr. Lisandro Martín P., en 18% y los conjuntos del Dr. Iván Alexandre Visser y Dra. Griselda A. Guerreiro en 16% y los del perito Ing. Julio Severino Hernando, en 4% y los del perito contador público en 4%, en todos los casos más IVA si correspondiere, tomando prudencialmente como monto del juicio la suma de $316.405, último reajuste establecido a fs. 67/68vta., del expte. adm.

A la segunda cuestión, el Dr. Nahuelanca dijo:

Voto:

1) Hacer lugar al recurso contencioso administrativo interpuesto por la parte actora P. M. y P. A. G., Sociedad de Hecho, contra la Disposición N° 260/2015IB, declarando su nulidad y la de los actos consecuentes.

2) Costas a la accionada, a cuyo fin propongo las regulaciones de honorarios de conformidad al considerando respectivo.

3) Tener presente la reserva del caso federal interpuesta por los accionantes.

A la primera cuestión, la Dra. Alonso dijo:

1. Los aspectos fácticos invocados y las consecuencias pedidas por la parte actora y por la demandada han sido puntualmente desarrolladas por mi colega preopinante y a tal completa relación de las cuestiones que constituyen el objeto del juicio he de remitirme.

2. La solución del caso:

2.a. Previo a toda consideración, he de señalar que la disposición impugnada carece de la debida fundamentación. En efecto, no se ha pronunciado fundadamente sobre los alcances de la exención otorgada a la contribuyente P. M. y P. A. SH, que obra agregada a fs. 13 del expediente administrativo N° 1 acordelado a los presentes.

Desde ya no se trata de una cuestión menor, dado que básicamente la exención es la dispensa legal de la obligación tributaria o la no exigibilidad del tributo y consecuentemente la administración tenía el deber de dar razones suficientes para proceder a la determinación de oficio de deuda. En este orden de ideas, es dable destacar que en la Disposición 1/2015 se lee que han surgido “diferencias a favor de éste Organismo Fiscal (solo están exentos honorarios profesionales), en todos los períodos fiscales)”, pero no se ha explicado qué actividades se encuentran gravadas y por qué.

Una vez que el contribuyente fue notificado y ejerció su derecho de defensa, se ordenó la apertura a prueba de la causa, se presentó un completo informe

pericial –fs. 48/49- y las decisiones adoptadas en orden a la cuestión planteada además de mutantes no resultan derivación razonada de los hechos comprobados de la causa conforme el derecho vigente.

En efecto, si bien ha quedado claro, y el propio contribuyente lo ha aceptado, que se han realizado actividades que exceden el ámbito del ejercicio de la profesión liberal y consecuentemente de la exención, lo cierto es que la determinación de tales actividades mediante Disposición n° 260/2015 ha sido caprichosa y carente de la debida fundamentación exigible.

En efecto, ha existido un apartamiento irrazonable de las conclusiones a la que arribó el experto designado en sede administrativa.

El vicio denunciado ha quedado patentizado en esta sede, puesto que los peritajes practicados en esta sede así lo demuestran. En efecto, el ingeniero civil Julio Severino Hernando se pronuncia en forma razonada y puntual sobre esta cuestión esencial sometida a debate y concluye en términos similares al experto que actuó en sede administrativa. Destaco además que esta experticia no fue impugnada por el contribuyente y que a partir del análisis pormenorizado que ha efectuado de los trabajos facturados tiene fuerza probatoria. Las conclusiones a las que arribó el perito contador también de-muestran que la facturación no se circunscribe a honorarios profesionales, de modo tal que quedan excluidos del alcance de la exención y concluye en un porcentaje menor al anteriormente reseñado, aunque en modo general y basado en su experiencia profesional.

Con base en lo expuesto, queda demostrada la procedencia de la acción puesto que el proceso de determinación de deuda no ha concluido con una decisión razonada.

Por las razone expuestas que aduno a las dadas por el colega preopinante, adhiero a la resolución del caso tal como lo ha propuesto.

3. Costas y honorarios

Las costas de esta instancia deben ser impuestas la demandada vencida por aplicación del principio general de la derrota.

Los honorarios profesionales han de ser fijados de conformidad con las pautas generales contenidas en los artículos 5, 6, 8, 9 y concordantes del régimen arancelario vigente.

A la segunda cuestión, la Dra. Alonso dijo:

Con base en los fundamentos dados, es que adhiero a la resolución propuesta por el colega preopinante.

Con lo que se dio por terminado el acto, quedando acordado dictar la siguiente **SENTENCIA**:

1) Hacer lugar al recurso contencioso administrativo interpuesto por la parte actora P. M. y P. A. G. Sociedad de Hecho, contra la Disposición N° 260/2015-IB, declarando su nulidad y la de los actos consecuentes.

2) Costas a la accionada.

3) Regular los honorarios profesionales del Dr. Lisandro Martín P. en el dieciocho por ciento (18%) y los conjuntos del Dr. Iván Alexandre Visser y Dra. Griselda A. Guerreiro en el dieciséis por ciento (16%), los del perito Ing. Julio Severino Hernando en el cuatro por ciento (4%) y los del perito contador público Alberto Lamberti en el cuatro por ciento (4%), porcentajes a calcular sobre el monto del juicio que asciende a trescientos dieciséis mil cuatrocientos cinco pesos $316.405 (último reajuste establecido a fs. 67/68vta., del expte. adm.).

4) Tener presente la reserva del caso federal interpuesta por los accionantes.

5) Regístrese, notifíquese y devuélvase.

La presente sentencia se dicta por dos vocales de Cámara en virtud de encontrarse excusado de actuar el Sr. juez de Cámara Dr. Julio Antonio Alexandre y concordar en la solución del caso (Ley V-17-DJ, antes Ley 1130 y art. 274 CPCCCh, Ley XIII-5-DJ, Anexo A).

FERNANDO NAHUELANCA
Juez de Cámara

SILVIA NOEMÍ ALONSO
Presidenta

REGISTRADA BAJO EL nro. DEL AÑO 2018
DEL LIBRO DE SENTENCIAS DEFINITIVAS "C"

INDIANA L. MARINI
Secretaria de Cámara