

LA PLATA, 02 de junio de 2009. -----

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2306-401842, año 2002, caratulado "**DELTACOM S.A.**".-----

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fojas 252 del Alcance N° 2 que corre agregado como fojas 2584, por el Dr. Alfredo Alberto Ricigliano, en su carácter de apoderado de DELTACOM S.A., con el patrocinio letrado de los Dres. Leonardo J. Lew y Germán D. Baisburd, contra la Resolución Determinativa y Sumarial N° 1552/2004 (fs. 2392/2413). A su vez, el Dr. Leonardo Javier Lew se presenta en representación de los Sres. Isidoro Marban Fernández, Jean Benoist, Pablo Federico Richards, Francisco Cabara Cabero, Frederic Madelin, Jesús Javier Ros Lasierra, Jerome Kester, Jorge Born, todos con el patrocinio letrado del Dr. Germán D. Baisburd. A fojas 136/204/228 del citado alcance incoan recurso, por derecho propio y con el patrocinio letrado de los Dres. Leonardo Javier Lew y Germán D. Baisburd, los Sres. Raúl Ventura, Eduardo Segura Delgado y Ramón Rebuelta Melgarejo.-----

--- Que por dicho Acto Administrativo se determinaron las obligaciones fiscales del contribuyente de marras por haber omitido parcialmente el pago del gravamen del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales Enero de 1999 a noviembre de 2001, ascendiendo las diferencias determinadas a la suma de Pesos cuatrocientos sesenta y cuatro mil cuatrocientos sesenta con 37/100 (\$464.460,37). Se aplicó una multa del diez por ciento (10%) del monto dejado de abonar, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 60° y 61° del Código Fiscal, Ley 10.397, T.O. 2004 por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 53° del Código citado.-----

--- Asimismo, en atención a lo normado por los arts. 18°, 21° y 55° del Código Fiscal, en el art. 8° de la Resolución en crisis se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada de los hoy apelantes.-----

--- Que a fojas 2630 por Nota del Departamento Administrativo N° 39/06, se adjudicó la presente causa a la Vocalía de 3ra. Nominación a cargo de la

Cra. Estefanía Blasco, dándose impulso y trámite procesal, haciéndole saber a las partes que conocerá la Sala I. -----

--- Que asimismo, se hizo saber, que la Sala se integrará con la Vocal de 8va. Nominación, Dra. Dora Mónica Navarro (art. 2º del Reglamento de Procedimiento y 8º del Decreto-Ley 7603/70 y sus modificatorias).-----

--- Que, se dio traslado a Representación Fiscal del recurso de apelación incoado, por el término de quince (15) días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (art. 111 del Código Fiscal -T.O. 2004- ), todo ello en el auto de fs. 2639.-----

--- Que a fojas 2642/2649, obra el responde del Representante Fiscal de la Dirección Provincial de Rentas, dentro del plazo legal establecido.-----

--- Que a fs. 2656, se llaman "Autos para sentencia" (conf. art. 115 del Código Fiscal T.O. 2004).-----

**Y CONSIDERANDO: I.-** Que a fojas 252 del Alcance N° 2 que corre agregado como fojas 2584, se presenta el Dr. Alfredo Alberto Ricigliano, en su carácter de apoderado de DELTACOM S.A., agraviándose del contenido de la Resolución N° 1552/04, planteando en primera instancia la nulidad de la resolución condenatoria atento los graves vicios que la afectan, puesto que el acto administrativo no cumplimenta los requisitos esenciales para su emisión.-----

--- Señala que la resolución que aquí se ataca carece de fundamento y causa, requisitos indispensables del acto, afectando los derechos subjetivos de su parte, principalmente el derecho de propiedad garantizado por la Constitución Nacional en su artículo 17 y la garantía de defensa en juicio, tutelada en el artículo 18.-----

Advierte que se ha aplicado a su mandante una sanción objetiva, sin siquiera analizar la existencia de elemento subjetivo en el caso.----- Plantea la prescripción de los tributos correspondientes a períodos comprendidos entre enero y noviembre de 1999 a la fecha de notificarse la determinación de deuda. Cita fallos de jurisprudencia avalando sus dichos. - --- Con relación a la expresión de agravios, sostiene que el acto administrativo

determinativo no agrega nada nuevo al que resuelve iniciar el procedimiento determinativo de deuda, de hecho hasta el considerando 35° es una fiel transcripción de aquél y de casi la totalidad del acto administrativo de fecha 3/11/04.

----- Que recién en el considerando 82°, el Fisco local comienza a analizar los argumentos esgrimidos por Deltacom S.A.----- Sostiene que, mas allá que el Fisco considere que la determinación se hizo sobre base cierta, existen elementos que permiten inferir que ha sido sobre base presunta dado que, existiendo en la empresa documentos y registros debidamente contabilizados que permiten la obtención de los datos suficientes para corroborar que la liquidación del impuesto haya sido efectuada correctamente, y determinar cual es realmente la base imponible del impuesto, no existía razón alguna para determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como se hizo.----- Que en este orden de ideas, se ha planteado la nulidad de las actuaciones toda vez que la determinación del impuesto sobre base presunta debe ser fundada y motivada, elementos de los cuales el acto administrativo – que dio inicio al procedimiento determinativo de oficio-carece.-----

--- Agrega que al sólo efecto de no fundar ni motivar dicho acto, el Fisco local afirma que estamos frente a una determinación de oficio sobre base cierta, cuando del contenido de la misma surge clara y palmaria la utilización de presunciones, que entiende resultan carentes de todo sustento fáctico como jurídico.-----

--- Manifiesta que si el Fisco realmente entendía que su parte debía ser sujeto de un ajuste impositivo, debió basarse pura y exclusivamente en la documentación y registros para que, luego de verificar que la misma no se adecuaba a las declaraciones juradas, proceder al ajuste.-----

--- Que el Fisco procedió al ajuste sobre su actividad principal, mediante la aplicación de porcentajes obtenidos de la relación entre dos ítems propios de la actividad de venta de material para reciclar (no principal y de carácter

no habitual durante los períodos en cuestión), presumiendo que los ingresos han sido mayores, sin señalar los motivos o fundamentos por los cuales entiende que tales ingresos fueron mayores en un 53%.-----

--- Señala que es así como se presume en primer lugar que los ingresos provenientes del aprovechamiento del material reciclable no han sido declarados, luego que los mismos debieron declararse como ventas al por mayor, cuando en su caso, dicha actividad se corresponde con el tipo manufacturera. Asimismo se presume que los materiales reciclables han sido adquiridos mediante la compra a las empresas que contrataron el servicio de recolección, y que por ello, al no existir facturas de venta emitidas por aquellas empresas, constituyen mayores ingresos para su parte, cuando si así lo entendía debió determinar el impuesto a dichas empresas por las supuestas ventas de materiales reciclables.-----

--- Recalca que la empresa presentó toda la documentación solicitada mediante diversos requerimientos, contestando cada uno de los mismos.---

--- La fiscalización actuante determinó que en relación a la actividad principal hubo ingresos omitidos en un 53% superiores a los declarados, en virtud de que a entendimiento de su parte -pues el acto nada dice-desconoce que la existencia de materiales para reciclaje en poder de su representada deriva de la recolección de residuos, los cuales no son comprados por DELTACOM S.A., pues constituyen DESECHOS y por ende el aprovechamiento dado por la empresa luego de su recolección y a través de su venta a importantes empresas papeleras, se manifiesta en el precio del servicio acordado con las empresas (hipermercados) que contratan a Deltacom S.A.-----

--- Agrega que el Fisco entiende que como no consta en poder de su parte facturas de compra de dichos materiales a los distintos hipermercados y sin circularizar a aquellos clientes a fin de certificar si realmente su parte recolectaba basura o si los papeles y cartones le eran vendidos, entiende que los ingresos por los servicios de recolección, reducción, y eliminación de residuos se deben ver incrementados en la misma proporción en la que se relacionan los precios de compra de material reciclable y que los mismos

son vendidos. Es decir, que desconoce dos circunstancias de importancia: por una parte, que los materiales para reciclaje, cuya primera etapa desarrolla Deltacom S.A., son desperdicios y desechos para la empresa que contrata a Deltacom S.A. y para cualquier otra que no sepa aprovecharlos como lo hace su representada. Y por otra parte, desconoce que las partes en ejercicio de su libertad de contratación, son quienes disponen los precios para el desarrollo de la actividad contratada. En este sentido, desconoce el Fisco, que el hecho que las empresas permitan a Deltacom S.A. recolectar el material reciclable y venderlo, influye en el precio pactado con cada una de aquellas, a los fines de lograr un posicionamiento en el mercado que le permita incorporar mayores clientes.-----

--- Que en este orden de ideas, sostiene que el Fisco parte de una presunción para llegar a otra. Es así que, primeramente presume que los materiales reciclables (cartón, papel, plásticos) no son basura y que su adquisición importa un incremento de los ingresos derivados de la recolección de residuos. Cuando en realidad dicha circunstancia, y el hecho de que se aproveche posteriormente los mismos y no sea la empresa contratista quien dé tratamiento a los materiales reciclables, ha resultado un objeto de análisis al momento de fijar el precio del servicio, pero no por ello puede afirmarse que existe una venta o un valor económico en los materiales que no son más que desechos y desperdicios. Partiendo de esa presunción deriva en otra, al considerar que el total de los ingresos provenientes de la actividad principal desarrollada por la empresa genera en Deltacom S.A. ingresos provenientes de la recolección de material reciclable – ante la ausencia de facturas de compras, que no existe por ser basura- y por ende aplica el porcentaje del 53% sobre la totalidad, cuando en realidad no en todos los materiales recolectados y tratados intervienen materiales reciclables como es claro el caso de Residuos Peligrosos.-----

--- Explica que la actividad de la empresa consiste en la prestación del servicio, por cuenta propia o de terceros, de recolección y compactación de residuos industriales y comerciales con vehículos y equipos propios o de terceros con descarga en lugares autorizados. Posteriormente, y ante la necesidad del mercado por procurarse papel y cartón, como otros

materiales reciclables, la empresa comenzó a realizar tareas accesorias a la recolección de residuos, tendientes a la clasificación de los desperdicios entre los materiales reciclables y los que no lo son, procediendo a la realización de un proceso de tipo industrial, mediante la utilización de mano de obra, materiales y maquinarias específicas para luego venderlos a distintas papeleras. Dicha actividad se ha gestado a mediados de 1999, y en virtud del contrato comercial celebrado con Carrefour de Argentina S.A. para la realización de tareas de recolección, compactación y reciclamiento de materiales. Sin embargo, esta última actividad no se ha realizado hasta mediados del año 2000, cuando Carrefour dejó de realizar por cuenta propia el reciclamiento de materiales, siendo recién a partir de entonces cuando la actividad fue desarrollándose en la empresa DELTACOM S.A. Así fue como además de la recolección, compactación de residuos, Deltacom S.A. desarrolló en forma accesorio y no habitual, la actividad de reciclamiento de materiales del tipo cartón y papel, la cual creció notablemente hacia fines del año 2001. Fue así como a comienzos del año 2002, se verificó entonces una verdadera actividad industrial, de la cual Deltacom S.A. no ha estado ajena. -----

--- Que por lo expuesto, y encontrándose ante una verdadera actividad industrial de reciclamiento, y en virtud de los nuevos códigos establecidos por el Nomenclador NAIIB-99 su representada modifica su inscripción por la actividad principal e incorpora la actividad específicamente establecida y relacionada con el material reciclable obtenido en el desarrollo de la actividad principal, atento que dicha actividad accesorio se había tornado habitual y su parte entendió que correspondía declarar tales ingresos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en forma separada a la prestación de los servicios de recolección y compactación de residuos.-----

--- Así con fecha 3/03/2000 se presenta Formulario CM 02, mediante el cual Deltacom S.A. modifica su inscripción bajo el Código NAIIB-99 N° 900010 relativo a la "Recolección, reducción y eliminación de desperdicios". Asimismo, con fecha 29/7/2002, mediante nuevo Formulario CM 02 se inscribe bajo el Código N° 372000-0 relativo al "Reciclamiento de desperdicios y desechos no metálicos", retroactivamente al

01/01/2002.----- Manifiesta que aún cuando su parte no categorizó su actividad de reciclamiento sino a comienzos del año 2002, ello no importa que haya habido una omisión del impuesto, pues efectivamente se abonó el impuesto en relación a tales ingresos y bajo el código correspondiente a su actividad principal, tanto los provenientes de su actividad principal como los originados en su actividad de reciclamiento; habiendo emitido siempre la facturación correspondiente a la actividad desarrollada, sea por la recolección de residuos o por la realización de una primera etapa del proceso de reciclado de los materiales reciclables, aprovechando estos últimos en su venta a importantes papeleras. La facturación por cada una de las actividades se ha encontrado siempre, claramente diferenciada en lo que respecta a los ingresos provenientes de cada una de las actividades que realiza y por ello la aplicación de presunciones y porcentajes antojadizos resulta inapropiada para determinar la base imponible del impuesto.----- Resalta que las propias manifestaciones de su parte en notas presentadas no podrían resultar ser el único sustento del ajuste practicado, menos aún cuando la actividad que afirma realizar que se viene gestando desde el año 2000 pero que se ha desarrollado en enero de 2002, ha sido la de reciclamiento de materiales y en ese sentido se ha inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. A partir de entonces y bajo el código 372000 tributa los ingresos provenientes de aquella actividad y NUNCA ha sido motivo de observación por el Fisco, ni ha sido cuestionada dicha inscripción.-----

--- Manifiesta que la Dirección Provincial de Rentas interpreta que para los períodos involucrados en la determinación del impuesto (Enero de 1999 a Noviembre de 2001) ha existido una omisión de impuestos ya que Deltacom S.A. debió tributar al 3%, prevista para las ventas; cuando, los ingresos provenientes de aquella actividad secundaria se tributan hoy en día al 1,5% correspondiente a industria y que en aquellos períodos dicha actividad recién se estaba gestando, pese a lo cual su parte tributó el impuesto en cuestión bajo la tasa del 3.5% aplicable para "servicios" y en relación a la actividad principal, con lo cual se declararon conjuntamente tales ingresos.---- Por ende, la única cuestión que resultaría reprochable a su

parte es la falta de declaración de los ingresos bajo un código de actividad determinado, pero no la falta de declaración de los mismos. De hecho, si su parte no declaró bajo un código específico dicha actividad secundaria, ha sido porque entendió que la misma no resultaba relevante hacerlo, siendo esporádica, ocasional y no habitual en su realización. Sin embargo y pese a lo cual se declararon los ingresos y se tributó el impuesto a una tasa más alta que mediante la cual ahora se determina el impuesto.----- En lo que respecta a la inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, antes de agosto de 1999, debía efectuarse de conformidad con el Listado de Códigos de Actividades según Orden de Servicio 35/83, sin embargo por los períodos anteriores a agosto /1999, el Fisco Local igualmente determina el impuesto sobre los Ingresos Brutos en relación a los códigos 514920 y 514939 según NAIIB-99, cuando no eran aplicables por no existir, y por ende el Fisco Local debió exponer bajo qué códigos entendía que su parte debió haber tributado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en forma separada.----- Es decir que, pese a que la firma no se había inscripto en la actividad accesoria de reciclamiento, tributó el impuesto en relación a los ingresos obtenidos de aquella actividad y bajo el código correspondiente a su inscripción, es decir como generados en el ejercicio de su actividad principal, pero claramente diferenciados en su contabilidad.----- Se agravia porque el Fisco pretende otorgar a la nueva clasificación de actividades según NAIIB-99 la vigencia hacia el pasado y su aplicación a períodos anteriores a agosto de 1999 cuando cobró vigencia.-----

--- Agrega que la improcedencia del ajuste es clara y la aplicación de dicho porcentaje una medida arbitraria y carente de fundamento, cuando no existe posibilidad de obtener ingresos del reciclamiento de materiales, como cartón y papel en la totalidad de las actividades desarrolladas por Deltacom S.A. en el desarrollo de la actividad de recolección de desperdicios. Así no intervienen dichos materiales en el tratamiento de residuos peligrosos ni en Ceamse cobrado ni en servicios operativos varios que integran la base imponible de la actividad principal de Deltacom S.A. y que el Fisco

incrementa en un 53% como si hubiera obtenido un aprovechamiento de tales materiales y sólo porque con Carrefour Arg. S.A. se ha celebrado un contrato.-----

--- Señala que no solo en ese sentido el ajuste es improcedente, sino también porque desconoce que los materiales que su parte recicla, constituyen un desperdicio, un desecho, tanto para Carrefour como para el resto de las empresas que arrojan dichos materiales a los contenedores dispuestos por la empresa para la realización de las tareas de recolección, reducción y eliminación de desperdicios. Su parte no compra esos materiales a las empresas, ni las empresas venden tales materiales, como lo entiende el Fisco.-----

--- Advierte que su parte desconoce cuales son los períodos de donde se ha obtenido el porcentaje del 53% de la relación existente entre la compra de material reciclable y la venta posterior, para ser utilizado desde enero de 1999 a diciembre de 2001.-----

--- Manifiesta que la actividad de Deltacom S.A. en relación al aprovechamiento de materiales reciclables ha sido siempre una actividad industrial, razón por la cual, en 01/01/2002 se ha inscripto en los ingresos brutos bajo el código NAIIB-99 372000-0, por ello, si el Fisco entendía que su parte debió declarar los ingresos provenientes de la escasa y casi inexistente actividad de reciclamiento, debió hacerlo bajo dicho código y no como pretende bajo los códigos 514920 y 514939, más aún cuando desde enero del 2002 a la fecha no ha recibido objeción alguna por parte del Fisco en relación a la actividad industrial de reciclamiento declarada.-----

--- Por ello, existiendo facturación específica y detallada de los ingresos generados en las actividades de servicios de recolección, reducción y eliminación de desperdicios y de la actividad de reciclamiento de materiales intermedios, desechos y desperdicios de materiales no metálicos, no existían motivos para practicar el ajuste como lo hace el Fisco, presumiendo la existencia de ingresos inexistentes, y sin analizar correctamente la documentación y registros de la empresa, utilizando porcentajes sin

sustento fáctico ni jurídico y sin la debida fundamentación y motivación de lo actuado.-----

--- Por otra parte y en lo que respecta al sumario instruido y sanción aplicada contra su representada, se agravia toda vez que el Subdirector ha aplicado a su parte una sanción equivalente al 10% del impuesto omitido, por entender que ha existido omisión de tributos, resolviendo a su vez que no corresponde la aplicación de la causal de inculpabilidad planteada, como lo es el error excusable ni tampoco la aplicación del mínimo legal.-----

--- Que en el presente caso, sostiene que se atribuye a su parte dicha responsabilidad culposa por la supuesta falta de pago del impuesto respecto a los ingresos obtenidos por la actividad no habitual y ocasional de reciclamiento durante los períodos enero de 1999 a noviembre de 2001.-----

--- Manifiesta que de los considerandos de la resolución 1552/04 referentes a la sanción aplicada, no señala claramente cual es la conducta presuntamente infraccional, pues la misma no se encuentra claramente descripta. Simplemente, habla de la infracción por omisión prevista en el art. 53° (T.O. 2004) pero no describe de que forma su parte ha desplegado dicha conducta. Sin perjuicio de resultar pasible de nulidad, señala que no puede aplicarse una sanción respecto de un hecho que no se encuentra acabadamente probado, como sucede en este caso. Cita jurisprudencia avalando sus dichos. -----

--- Agrega que el juez administrativo desconoce con este acto elementales principios de derecho constitucional, toda vez que tiene por configurada una infracción sin analizar el elemento subjetivo. Cita jurisprudencia y doctrina.----- Se agravia de los considerandos 186° a 190°, en tanto rechazan la solicitud de aplicación de la teoría del error excusable la cual, considera, resulta plenamente adecuada al caso.-----

--- Por último, se agravia de lo resuelto por el Sr. Subdirector respecto al rechazo de la totalidad de la prueba ofrecida, tanto pericial contable como la informativa.-----

--- Señala que el rechazo de la prueba, es clara y manifiesta, cuando no existe fundamentación ni razonamiento alguno con relación a la misma, resultando más bien un juego de palabras que una explicación clara con fundamentos sólidos respecto de la negación de la prueba.-----

--- Ofrece prueba documental y pericial contable.-----

--- Por todo lo expuesto, deja planteada formalmente la reserva del caso federal.-----

--- Que en recursos que obran agregados a fojas 1/23/45/67/89/111/134/180 del Alcance N° 2 adunado como fojas 2584 se presenta el Dr. Leonardo Javier Lew en representación de los Sres. Isidoro Marban Fernández, Jean Benoist, Pablo Federico Richards, Francisco Cabara Cabero, Frederic Madelin, Jesús Javier Ros Lasierra, Jerome Kester, Jorge Born, todos con el patrocinio letrado del Dr. Germán D. Baisburd. Asimismo, a fojas 136/204/228 del citado alcance se presentan por derecho propio y con el patrocinio letrado de los Dres. Leonardo Javier Lew y Germán D. Baisburd los Sres. Raúl Ventura, Eduardo Segura Delgado y Ramón Rebuelta

Melgarejo.----- Que

por existir analogía en la formulación de los agravios esgrimidos por los responsables solidarios se procederá a unificar los mismos, a los fines de evitar repeticiones

innecesarias.----- En primer

instancia, plantean la nulidad de la resolución condenatoria atento los graves vicios que la afectan, puesto que el acto administrativo no cumplimenta los requisitos esenciales para su emisión.----- Señalan que el acto administrativo aparece

sin causa, entendido que la causa responde al por qué del acto, la razón justificante para su dictado. El acto causado es donde se constata o se aprecia un hecho o un estado de hecho, para la aplicación ulterior de la consecuencia jurídica que de tal hecho se deriva.-----

--- Reseñan que se ha aplicado a Deltacom S.A. una sanción objetiva, sin analizar la existencia de elemento subjetivo en el caso, circunstancia que se ha hecho extensiva sobre los responsables solidarios.----- Agregan que otro de los vicios que afectan a la resolución atacada es la falta de fundamentación, siendo una de las que causan mayor gravamen, ya que conculca directamente el derecho de defensa en juicio de su parte, garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional.----- Manifiestan que la Resolución N° 1552/04, carece del dictamen jurídico previo, y por ello deviene nula de nulidad absoluta e insanable. ----- Expresan agravios señalando la errónea aplicación del principio de solidaridad, argumentando que quien atribuye la responsabilidad solidaria, debe probar la concurrencia del cargo desempeñado y períodos en los cuales se desempeñó, sin embargo, y tal como surge del acto en responde la Dirección Provincial de Rentas, pretende invertir la carga probatoria y que sea el suscripto quien pruebe la ausencia de responsabilidad solidaria, de lo cual surge la absoluta improcedencia del reclamo.----- La mera circunstancia de haber formado parte del Directorio –única circunstancia a la que alude el Fisco para fundar la extensión de responsabilidad- y sin haber probado la participación en la administración o disposición de los fondos ni el efectivo y directo acceso a los fondos destinados al cumplimiento de las obligaciones tributarias ni resolver sobre su cumplimiento o no, imposibilita la extensión de responsabilidad que el Fisco pretende.-----

Cita doctrina y jurisprudencia avalando sus dichos.-----

Por todo lo expuesto, dejan planteada formalmente la reserva del caso federal para acudir ante la Corte Suprema por el art. 14 de la ley 48.-----

--- **II.** Que Representación Fiscal, en respuesta al planteo de nulidad articulado, señala que en el caso de marras se respetó pormenorizadamente el derecho de defensa del apelante, y se llegó al dictado de un acto formalmente perfecto. Cita jurisprudencia de este Cuerpo; y remarca la posibilidad de replantear en esta instancia la prueba desestimada por el

Juez Administrativo. Sostiene que el agravio sólo evidencia una disconformidad con los fundamentos del acto, y no se relaciona con supuestos vicios del mismo. Concluye que la falta de dictamen jurídico previo, no constituye un requisito exigido por la ley, por lo que también en este punto el planteo es inaudible. -----

--- Que en respuesta a la alegación de prescripción del período 1999, arguye que el art. 133 del Código Fiscal (T.O. 2004) contempla, para un caso como el de autos, que el cómputo de los términos de prescripción comienza desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada. Así, la acción fiscal cuestionada – sostiene – nació recién el 1º de enero de 2001, y previo a su prescripción, acaeció la notificación del acto aquí apelado, suspendiéndose, en consecuencia, el plazo liberatorio. Agrega que el período fiscal 1999 fue alcanzado por la novación dispuesta por el art. 48 primer párrafo de la ley 12.397; y que el Organismo se encuentra ejerciendo las facultades previstas en el tercer párrafo de la norma citada. -

--- Que en atención a la aplicación de normas del Código Civil al tema en estudio, la Representación Fiscal rechaza la sumisión de las potestades tributarias locales a la legislación civil federal, y remite a jurisprudencia de la Corte Nacional (posterior a "Filcrosa") y de la Suprema Corte Bonaerense. Cita jurisprudencia del Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Bs. As.-

--- Que en alusión al agravio referido a la determinación y sus mecanismos de cálculo, cita jurisprudencia de este Tribunal, y afirma que la auditoría se basó en la documentación aportada por la quejosa, por lo que no resulta cierto – sostiene – que el ajuste se haya efectuado en base a presunciones de presunciones, ni que surja exclusivamente por la celebración de un contrato comercial con la firma Carrefour Argentina S.A. -----

--- Que en referencia al ajuste practicado sobre la actividad accesorio, advierte el Representante que fue la propia agraviada quien manifestó tener a su cargo la segregación, clasificación, enfardado, acopio, retiro y transporte de residuos reciclables, tales como el cartón y el plástico, y compensar esos costos mediante la comercialización con fábricas de cartón y plástico. -----

--- Al agravio fundado en la falta de cuestionamiento por parte de la Autoridad Administrativa de la actividad declarada por la firma, advierte que es precisamente a través del presente procedimiento de determinación de oficio, donde se cuestiona y se impugna dicha declaración. Cita jurisprudencia de este Tribunal. -----

--- Que en relación al agravio fundado en el encuadre de actividades de la firma, recuerda que el nomenclador NAIIB-99 es una adaptación del ClaNAE-97 a las necesidades de la provincia de Buenos Aires, y destaca la facultad del Órgano de Aplicación para interpretar las normas fiscales en tanto conduzcan a la determinación, fiscalización y percepción de los tributos. Sostiene que tanto la quejosa como la Representación Fiscal coinciden en la actividad principal de la firma - código 900010 - y que ella tributa a la alícuota del 3,5%; pero discrepan en la actividad accesorio, la que fue encuadrada bajo los código 514920 y 514393 por la verificación hoy cuestionada. Agrega que la agraviada no suministró prueba documental para desvirtuar dicho encuadramiento; y que es errado el encuadre de la actividad bajo el código 372000-0, como pretende la quejosa, puesto que dicha categoría no incluye la venta al por mayor de desperdicios y desechos metálicos.-----

--- Que en atención a la venta de los desperdicios, la apelante afirma que fueron incluidos en la base imponible declarada en la actividad principal, pero no acompaña – sostiene el responde – elementos probatorios que demuestren sus dichos; máxime cuando la actividad principal declarada por la firma, expresamente excluye los servicios de comercialización de desperdicios y desechos. -----

--- Que en punto a la violación al derecho de propiedad, recuerda la prohibición contenida en el art. 12 del Código Fiscal (t.o. 2004) sobre la declaración de inconstitucionalidad en esta instancia. -----

--- Asimismo, en respuesta al agravio fundado en la supuesta violación de las normas del convenio multilateral, sostiene Representación Fiscal que la firma confunde la determinación de la base imponible, con la aplicación del coeficiente único, y recuerda que el mismo fue determinado por la propia agraviada. -----

--- Que en punto a la multa, cita jurisprudencia de este Tribunal. -----

--- Respecto al error excusable invocado, destaca que la firma no probó su imposibilidad en el cumplimiento de la obligación, ni error alguno. Cita jurisprudencia en apoyo a lo dicho. -----

--- Finalmente, en orden a la reserva del Caso Federal, deja en claro que el contribuyente podrá en el momento procesal oportuno ejercer el derecho que le asiste y recurrir ante la C.S.J.N. y solicita que, por todo lo expuesto, se confirme la Resolución recurrida. -----

--- **III.- VOTO DE LA VOCAL INSTRUCTORA CRA. ESTEFANIA**

**BLASCO:** Que a tenor de cómo se resolverán las presentes actuaciones corresponde alterar el orden de los agravios impetrados por el apelante y adentrarnos en el análisis de la solicitada nulidad.-----

--- Que en virtud de haberse formulado agravios por parte de los declarados responsables solidarios afines a los de la firma, y a efectos de evitar copia en las contestaciones, se resolverán ambos conjuntamente.-----

--- Que, a efectos de desarrollar el planteo nulidificante incoado, se detallarán en los siguientes ítems: 1.- el acto administrativo carece de fundamento y causa. 2.- el Fisco afirma que el ajuste se hizo sobre base cierta cuando del contenido de la resolución surge clara y palmaria la utilización de presunciones. 3.- parte la Autoridad Administrativa de una presunción para llegar a otra. 4.- el Organismo determinó ingresos omitidos en un 53% superior a los declarados, arguyendo el apelante que el Fisco no entiende que la existencia de materiales reciclables constituyen residuos para las empresas, los cuales no son comprados por Deltacom S.A. 5.- sostiene que aplica el porcentaje sobre todos los materiales recolectados, cuando en realidad hay algunos materiales como los residuos peligrosos que no son reciclables. 6.- señala que si bien no categorizó su actividad hasta el 2002, abonó el impuesto en relación a tales ingresos y bajo el código relativo a su actividad principal, habiendo emitido siempre facturación correspondiente por cada actividad. 7.- el Fisco ajusta la actividad con la alícuota del 3% prevista para ventas, cuando en realidad el contribuyente pagó esos ingresos con la alícuota del 3.5% (servicios) y hoy en día, por ser una actividad de carácter industrial tributa con el 1.5%. 8.-

manifiesta que si su parte no declaró bajo un código específico la actividad secundaria de reciclado fue porque era una actividad esporádica, ocasional y no habitual. 9.- reseña que Rentas –hoy ARBA- determina el impuesto en relación a Códigos NAIIB cuando hubiera correspondido categorizar las actividades según LCA, por los períodos anteriores a la vigencia del nuevo codificador –agosto de 1999-. 10.- desconoce en relación a qué períodos se ha obtenido el porcentaje del 53% de la relación existente entre la compra de material reciclable y la venta posterior. 11.- la actividad de aprovechamiento de materiales reciclables ha sido siempre una actividad industrial y como tal se inscribió el 01/01/2002. 12.- si el Fisco entendía que su parte debía ser sujeto de ajuste debió basarse pura y exclusivamente en la documentación y registros de la empresa.-----

--- Sentado lo que precede, cabe introducirse directamente en el tratamiento de uno de los requisitos de los actos administrativos: la “motivación”.-----

--- A los efectos de su análisis debemos citar lo expresado por Tomás Hutchinson, quien manifiesta: “la exigencia de motivar los actos administrativos ha sido reconocida por casi toda la doctrina administrativa, pese a existir discrepancias en punto a la ubicación del requisito dentro de los elementos del acto, lo cual no es trascendente, lo importante es que el acto esté motivado” (...) “la motivación constituye un requisito del acto; se refiere a la razonabilidad y tiene por objeto poner de manifiesto los motivos que determinan el acto y su causa” (...) (Procedimiento Administrativo de la Pcia de Bs. As., Ed. Astrea, pag. 408). Asimismo, el mismo autor postula que: “Resulta evidente que la motivación aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales, y que desde el punto de vista del particular traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto” (SCBA, causa “Ferrara” DJBA, 94-13.).-----

--- Cabe enfatizar que los requisitos de los actos administrativos surgen de los arts. 103° a 108° del decreto-ley 7647/70, aplicable supletoriamente a

la materia en virtud de lo establecido en el art. 4º del Código Fiscal T.O. 2004 y cc. anteriores, y que por su parte, en los artículos 62º y 103º de la ley de la materia, se enuncian aquellos que ineludiblemente debe contener una resolución a saber: ...“la indicación del lugar y fecha en que se practique; el nombre del contribuyente; en su caso, el período fiscal a que se refiere; la base imponible; las disposiciones legales que se apliquen; los hechos que la sustentan; el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; su fundamento; el gravamen adeudado y la firma del funcionario competente”. -----

--- Que al respecto, en autos “López Alconada, José M. (apoderado de Pablo Rodríguez Larreta)” del 29/9/2005 -Sala II- Reg. 456, este Cuerpo se ha pronunciado por la nulidad de la Resolución recurrida expresando que “...la resolución apelada no cumple de manera adecuada con el requisito de fundamentación que impone el código de la materia. Ello es así, por cuanto no se consigna en forma razonada el procedimiento seguido para establecer los montos a los que arribara la misma...En este orden se resalta que el texto de todo acto administrativo debe ser lo suficientemente explícito y preciso como para permitir al destinatario entender su contenido, no siendo razonable, por otra parte, reconstruir el sentido del mismo a partir de los cálculos contenidos en sus Anexos.” -----

--- Que en este sentido se recuerda que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia ha expresado que la deficiencia de motivación torna irrazonable al acto, pues, amén de no permitir al agente una suficiente defensa de sus derechos, vulnera el principio republicano de que toda Administración debe dar cuenta de sus actos; así como que una escueta fundamentación, impide interpretar y determinar el alcance del acto (conf. SCBA, B-55.237 “Pignataro”, sent. 14/09/99, A y S 1999-IV- pág. 275). Asimismo, señaló que los órganos administrativos deben satisfacer el imperativo de una motivación suficiente y adecuada de sus decisiones (SCBA, B-51.646 “Viera”, sent. 02/12/97, A y S 1997-VI-381). -----

--- De la lectura del acto en crisis podemos extraer los siguientes párrafos: “*Que la Base Imponible de la actividad principal se ajusta teniendo en cuenta los Ingresos según “Mayores De Cuentas de Ingresos” (fs. 2251), a*

*dichos montos mensuales se le adicionó un 53% (tal porcentual surge de calcular la relación existente entre las compras de materiales reciclables y la venta de los mismos). Que con respecto a las actividades accesorias ajustadas, el actuante analizó los listados con los ingresos obtenidos por la Venta de Cartón, plástico, colillas, celulosa y otros productos reciclables (fs. 762 a 776), además; tuvo en cuenta para determinar la base imponible con respecto a esta actividad los ingresos según "mayores de cuenta" (fs. 2253 a 2259), a partir de esta documentación el inspector confecciona las planillas con el análisis del costo directo, compras y ventas de materiales reciclados, por los períodos 1999, 2000 y 2001", fs. 2393 vta/2394.-----*

--- Es decir que, a la actividad principal desarrollada por la empresa, "Recolección, reducción y eliminación de desperdicios" se le adiciona un 53% equivalente a la diferencia entre la compra y venta de material reciclable. Ahora bien, con relación a las actividades secundarias -que el contribuyente no había denunciado hasta el 01/01/2002-, el inspector toma los montos que surgen de los listados de ingresos y mayores de cuenta, confeccionando planillas con el análisis del costo directo, compras y venta de materiales reciclables, utiliza el coeficiente declarado por el contribuyente, toda vez que el mismo se encuentra revalidado, y le aplica la alícuota del 3.5% a la actividad principal y 3% por las actividades secundarias.-----

--- A fs. 2310 vta., y en el punto 4. del Informe final del inspector que se rotula con el nombre de "Fundamento de los ajustes", se explica: "*Para realizar el ajuste pertinente, se procede a calcular la relación existente entre las compras de materiales reciclables y la venta de los mismos arrojando que la misma, representa un 53%. El cual representaría el Servicio de reciclado, todo esto en base a la evaluación del Contrato de Prestación de Servicios de Compactación, Transporte y Disposición Final de Residuos y reciclado, con la firma CARREFOUR S.A. (fs. 925 a 931), en su punto 4. Asimismo se procede a sumar como base imponible la Tasa de CEAMSE cobrada por la empresa a sus clientes, no siendo cobrada por el CEAMSE como cobrada por cuenta y orden del mismo (fs. 1389 a 1436)".---*

--- Sentado lo expuesto cabe interrogarse si resulta subsanable el defecto observado a la luz de la competencia de este Cuerpo siendo que el art. 117° del Código Fiscal t.o 2004 dispone: "La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 62 y 103...", y el artículo 103° establece: "La resolución deberá contener la indicación del lugar y fecha en que se practique; el nombre del contribuyente; en su caso, el período fiscal a que se refiere; la base imponible; las disposiciones legales que se apliquen; los hechos que las sustentan; el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; su fundamento; el gravamen adeudado y la firma del funcionario competente" (el subrayado pertenece al acto).-----

--- Conforme puede observarse, la falta de fundamento constituye causal de nulidad, por explícita disposición legal, ello en el entendimiento que el accionar del organismo recaudador, no sólo imposibilita la facultad revisora de este Cuerpo obstando al conocimiento adecuado del recurso interpuesto, sino que en lo fundamental conculca el derecho del contribuyente quien resulta privado de oponer sus defensas ante la imposibilidad de conocer la opinión de la Dirección respecto del conjunto de principios iniciales a partir de los que se elabora, establece o crea una cosa, resultando a ultranza lesionada la propia legitimidad y eficacia del acto recurrido. El saneamiento del vicio por parte de este Tribunal implicaría lisa y llanamente sustituir la actividad de la autoridad de aplicación con competencia natural en la determinación impositiva, aún así resultaría imposible restituir al agraviado la oportunidad procesal perdida para ejercer el derecho a ser oído en pos de esa garantía constitucional, a través de la exposición de los agravios en su líbello recursivo.-----

--- Que resulta inadmisibles consentir las acciones desplegadas en sede administrativa al pretender ajustar una actividad cuyos ingresos son significativos, siendo el único motivo expuesto el haber detectado actividades, que según su criterio no se encontraban declaradas, y a raíz de ello aplicar un porcentaje altamente presunto y conformar así una nueva base imponible.-----

--- Que, una vez presentado el descargo a la resolución de inicio por el contribuyente, y en lugar de subsanar en el acto determinativo la carencia de motivación, la relatoría se limita a transcribir textualmente los argumentos expuestos en la resolución atacada, fs. 2401.-----

--- En el sublite, resulta especialmente evidente la carencia de argumentos que llevaron al Fisco a incrementar la base imponible de la actividad principal de la firma, y por lo tanto la imposibilidad del recurrente de articular adecuadamente su defensa en oportunidad de la apelación, circunstancia que patentiza la ausencia de fundamentación del acto administrativo recurrido restándole legitimidad, todo ello en lo términos de los arts. 103° y 117° del Código Fiscal t.o 2004 y cc. anteriores.-----

--- Que con relación al punto 2.-, es decir la utilización de presunciones, es necesario señalar que el artículo 39 del Código Fiscal (T.O. 2004), autoriza a efectuar el ajuste sobre base presunta cuando el contribuyente no ha suministrado todos los elementos necesarios para hacer la determinación sobre base cierta, aún cuando hubiere presentado declaración jurada si la misma resulta inexacta por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales. Ese mismo precepto la faculta para tomar en cuenta todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con las normas fiscales, se conceptúan como hecho imponible y permitan inducir en el caso particular la procedencia y el monto del gravamen.-----

--- Dicho lo precedente, vale adelantar que el método de determinación, seguido para la estimación de la deuda individualizada en el Artículo 4° de la Resolución impugnada, con respecto a los períodos enero de 1999 a diciembre de 2001, no luce ajustado con estrictez al marco normativo aplicable por carecer de sustento hábil y de entidad suficiente como para avalar la acreencia fiscal, que a la postre está reñida con una concreta e insuficiente explicación de sus motivos fundantes.-----

--- Así, corresponde analizar si la determinación de oficio debió ser sobre base cierta o presunta. En efecto, debe indicarse si existe algún orden de relación entre ellas o el Fisco está facultado para utilizarlas indistintamente.

--- Se sostuvo que "Toda determinación sobre base presunta como

modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requieren la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados" ("Andereggen, Alberto Carlos s. recurso de apelación", Tribunal Fiscal de Nación, Sala A, 27/10/99; la misma Sala en autos "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto s. recurso apelación", del 25/02/98; también en "Bolsera San Luis S.A. s/ recurso de apelación", del 25/02/98) y que "...la estimación sobre base presunta es viable cuando el Fisco Nacional no cuenta con pruebas lo suficientemente 'representativas' de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente" (T.F.N., Sala A, "Bartolucci, José s. apelación" del 20/12/99, misma Sala en autos "Bollati Hnos. s. recurso de apelación" de fecha 20/04/98). Ello expuesto, nos es dable decir, que la determinación sobre base presunta, ha de ser utilizada en aquellos casos donde sea de imposible utilización la determinación sobre base cierta, sea por falta de contabilidad o documentación respaldatoria, inexactitudes en los datos consignados, entre otros supuestos previstos en el artículo 38 del Código Fiscal —T.O. 2004—.

--- Que en los presentes, ha quedado ampliamente comprobado que el sujeto pasivo ha prestado amplia colaboración con los distintos requerimientos efectuados por la fiscalización, no encontrando motivos para que en la determinación de la base imponible se haya escogido por considerar el porcentaje diferencial entre compras y ventas de una actividad secundaria (reciclado) y aplicarla, sin exponer razones, a la actividad principal.

--- A fin de cuantificar los efectos de este decisorio, la pauta de análisis es el examen minucioso de la composición de la pretensión tributaria reclamada en autos. En este sentido ha de observarse que, la Resolución impugnada por el apelante sostiene que "*Que la Base Imponible de la actividad principal se ajusta teniendo en cuenta los Ingresos según*

"Mayores De Cuentas de Ingresos" (fs. 2251), a dichos montos mensuales se le adicionó un 53% (tal porcentual surge de calcular la relación existente entre las compras de materiales reciclables y la venta de los mismos), fs. 2393 vta/2394...". Es decir, que la inspección toma como referencia para el ajuste impositivo la diferencia entre las compras y las ventas de una actividad secundaria, para aplicar dicho porcentaje e incrementar la base imponible de la actividad principal.----- Considero que el Organismo Recaudador no ha detallado los argumentos concretos y válidos por los cuales ha ajustado la actividad principal del quejoso, no explica porqué la base imponible del contribuyente ha sido declarada en defecto, ni impugna sus declaraciones juradas, no reseña si en la actividad principal ha descubierto ingresos omitidos por el ejercicio de la misma y no ha demostrado que los ingresos por las actividades secundarias ajustadas no hayan sido declarados y abonados, tal como lo expresa la firma.-----

--- Otro dato de interés y que cobra influencia sobre este decisorio, es que los coeficientes de convenio multilateral armados por el contribuyente fueron conformados y se aplicaron a la nueva base imponible elaborada por el inspector, es decir que dicha base se modifica pero los coeficientes se ratifican; cuando en la realidad, el método correcto hubiere sido que si la base imponible para la Provincia de Buenos Aires se incrementa indefectiblemente se debe incrementar el coeficiente de ingresos y/o gastos.-----

--- Que el Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho que: "*La base imponible reconstruida a la luz de las presunciones debe estar fundamentada en una real razonabilidad, de modo que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción para permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto* (conf. Sala A, in re "Beraja Alberto Dwek José" del 25.2.98).-----

--- Que en este orden de ideas, ha quedado acreditado por medio de actas labradas y documentación presentada que el apelante ha prestado amplia colaboración con la fiscalización realizada, motivo por el cual, el ajuste fue realizado sobre base presunta y no base cierta, como pretende atribuir el Organismo, lo que así se declara.-----

--- Que frente al planteo de nulidad numerado como punto 3.-, relacionado con el 4.- y 6.-, es decir que el Fisco parte de la presunción que los materiales reciclables no son basura y que su adquisición importa un incremento de los ingresos derivados de la recolección de residuos, es dable mencionar lo resuelto en autos "ECO SUR S.A.", sentencia de esta Sala I, marzo de 2007, en cuyos considerandos se sostuvo: "... Que según el Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima Primera Edición, se entiende por: ***Mercadería***: 2. todo género vendible. 3. cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta. Que por su parte, el Código NAIIB 900010 se refiere a la Recolección, reducción y eliminación de desperdicios, incluyendo: .-los servicios de recolección y transporte de basuras, desechos, trastos viejos y residuos procedentes de hogares, centros comerciales, industrias, vía pública, etcétera;.- los servicios de eliminación de desperdicios por otros medios distintos de la incineración, como el vertido en vertederos y su conversión en abonos compuestos, .- los servicios especiales de tratamiento que incluyen el transporte y la eliminación de desperdicios especiales, por ejemplo residuos tóxicos; .- los servicios de tratamiento especializado de suelos contaminados; .- la eliminación de desechos mediante reducción; .- el vertido de desperdicios en tierra o en el mar, incluso su entierro; .-los servicios de volquetes; .- los servicios de remoción de escombros. Según el Diccionario de la Real Academia Española se entiende por ***Residuo***: 2. lo que resulta de la descomposición o destrucción de una cosa. 3. material que queda como inservible después de haber realizado un trabajo u operación. Que la mejor definición de residuos sería la de aquellos productos de desecho generados en las actividades de producción y consumo que no alcanzan, en el contexto que son producidos, ningún valor económico, lo que puede ser debido tanto a la falta de tecnología adecuada para su

aprovechamiento como a la inexistencia de un mercado para los productos recuperados. Un producto considerado como residuo en un momento podría no serlo, entonces, en otro determinado".-----

--- A fojas 2080 luce agregada una nota refrendada por el Sub-gerente general del grupo Deltacom S.A. Cdr. Alfredo A. Ricigliano informando que "con respecto a los residuos reciclables tales como cartón y plásticos, Deltacom ha tenido a su cargo la segregación, clasificación, enfardado, acopio, retiro y transporte de estos materiales, compensando estos costos mediante la comercialización con importantes fábricas de cartón y papel. Este trabajo, ha sido complementario al servicio de retiro de residuos. A partir de abril de 2000 y hasta mayo de 2001, Carrefour S.A. comercializó por su cuenta los residuos reciclables, razón por la cual Deltacom S.A. pasó a facturar un Abono de \$ 4.900,00 por cada una de las diecinueve sucursales por los costos operativos generados por los trabajos detallados de acondicionamiento y transporte del cartón para su reciclado. Por decisión de Carrefour en esa oportunidad, el punto 4.2.1 del artículo 4 referido a Precio del Contrato entre las partes, no llegó a aplicarse. Posteriormente a ese período, Deltacom volvió a hacerse cargo de la operatoria y comercialización del cartón en forma directa, absorbiendo nuevamente los costos que ella implica, con el producto de la comercialización de estos materiales".-----

--- Que a fojas 1214 obra nota suscripta por el Sr. Fabián Alvarenga en su carácter de apoderado de la firma Carrefour Argentina S.A., mediante la cual expresa que "la actividad que realiza la firma Deltacom S.A. en relación con Carrefour Argentina S.A. es la recolección y su posterior proceso de compactación de residuos, de los distintos hipermercados pertenecientes a Carrefour Argentina S.A. documentación respaldatoria a vuestra disposición. Se acompaña a la presente una copia del listado conteniendo la totalidad de las operaciones realizadas con DELTACOM S.A. durante el período comprendido entre enero de 1999 y diciembre de 2001, y en el cual se encuentra indicada la fecha de la operación, número de factura, importe total facturado (que incluye el impuesto al valor agregado) los saldos y retenciones correspondientes a los regímenes nacionales y provinciales...".--

--- Entiendo que ARBA parte de una presunción equivocada, cual es que los DESECHOS, DESPERDICIOS O BASURA son comprados por el apelante, cuando en realidad, no ha quedado demostrado con soporte documental respaldatorio (facturas de compra por ejemplo) que así se desarrolle la operatoria. Sin embargo, y como declara el contribuyente, luego de la industrialización, dichos materiales son vendidos paliando con el producido el costo por el proceso de acondicionamiento.-----

--- Que respecto a que el Fisco aplica el porcentaje sobre todos los materiales recolectados -incluyendo los peligrosos- y sobre los servicios cobrados por utilización del Ceamse (punto 5), reseño que la Ley Nacional 24.051 que trata sobre "Residuos peligrosos - Generación, manipulación, transporte y tratamiento - Normas", define en su Art. 2º que: "*Será considerado peligroso a los efectos de esta ley, todo residuo que pueda causar **daño**, directa o indirectamente a seres vivos o **contaminar** el suelo, el agua, la atmósfera o el ambiente en general*". Por su parte la Ley Provincial 11.720 de "Residuos especiales", considera por residuo a cualquier sustancia u objeto, gaseoso (siempre que se encuentre contenido en recipientes), sólido, semisólido o líquido del cual su poseedor, productor o generador se desprenda o tenga la obligación legal de hacerlo (art. 3); agregando el Decreto Reglamentario 806/97 las siguientes especificaciones: b) Todo aquel residuo o desecho que, por su naturaleza represente directa o indirectamente un riesgo para la salud o el medio ambiente, surgiendo dichas circunstancias de las características de riesgo o peligrosidad de los constituyentes especiales, variabilidad de las masas finales y/o efectos acumulativos; entendiéndose, en consecuencia que, los residuos de características peligrosas o patogénicas no pueden combinarse con los residuos reciclables, cuyas particularidades ya se especificaron en párrafos anteriores.-----

--- Asimismo, con relación a la Tasa por disposición final de residuos en el Ceamse, a fojas 805 consta una Nota presentada por el Sr. Mariano Penido en su carácter de Jefe de Administración por la cual indica: "Informo por medio de la presente que las diferencias que resultan entre el Neto del Libro Iva Ventas y la base imponible para la determinación del impuesto sobre los

Ingresos Brutos se debe a la tasa por disposición final de residuos industriales que se le cobra a los clientes por cuenta y orden del C.E.A.M.S.E., y por conceptos no alcanzados para la determinación de la base imponible: como recupero de gastos o venta de bienes de uso", lo que se encuentra refrendado a fojas 925 donde se encuentra glosado el "Contrato para la prestación del Servicio de Compactación, Transporte y Disposición Final de Residuos y Reciclado", que en su art. 4. punto 4.1.2. Tasa por Disposición Final establece: "será a cargo de la empresa la tasa por disposición de residuos que fija el CEAMSE, la cual asciende a la presente fecha a pesos Diez con 34/100 (\$10.34) para los Rellenos Sanitarios, y a pesos Veintiocho con 05/100 (\$ 28.05) para los Centros de Transferencia", cuyos montos coinciden con el contrato suscripto entre Deltacom y el CEAMSE adjunto a fojas 1397.-----

--- Que en consecuencia, los conceptos precedentes -tasa Ceamse y residuos peligrosos - no se integran con los materiales reciclables, lo que así declaro.-----

--- Con respecto a las nulidades planteadas enumeradas en los puntos 6.- y 7.-, es decir que la empresa abonó el impuesto en relación a los ingresos por venta de materiales reciclables a una alícuota superior a la correspondiente, esta Instrucción entiende que, procediendo la nulidad solicitada en varios ítems, corresponde remitir las actuaciones al A.R.B.A. a efectos de que: 1.- detraiga el 53% acrecido a la base imponible de la actividad principal "Recolección, reducción y eliminación de desperdicios", toda vez que no ha quedado demostrado que el contribuyente haya omitido declarar ingresos relativos a tal actividad; 2.- verificar si el contribuyente ha declarado los ingresos y abonado el impuesto relativo a la actividad "Reciclamiento de materiales", conjuntamente con la actividad principal a la alícuota del 3.5%, detrayendo los materiales peligrosos y tasa Ceamse por todo el plazo verificado. Que al respecto, el agraviado en su escrito de apelación ha señalado que: *"se abonó el impuesto en relación a tales ingresos y bajo el código correspondiente a su actividad principal, tanto los provenientes de su actividad principal como los originados en su actividad de reciclamiento; habiendo emitido siempre la facturación correspondiente*

*a la actividad desarrollada, sea por la recolección de residuos o por la realización de una primera etapa del proceso de reciclado de los materiales reciclables, aprovechando estos últimos en su venta a importantes papeleras. La facturación por cada una de las actividades se ha encontrado siempre, claramente diferenciada en lo que respecta a los ingresos provenientes de cada una de las actividades que realiza y por ello la aplicación de presunciones y porcentajes antojadizos resulta inapropiada para determinar la base imponible del impuesto".-----*

--- En el punto 9.-, el contribuyente plantea la nulidad al considerar que el Fisco aplica el Código NAIIB cuando debió emplear el LCA.----- Que al respecto, las actividades incorporadas a los Formularios de ajuste R-222 son: Código 514920: Venta al por mayor de productos intermedios n.c.p., desperdicios y desechos de papel y cartón, y Código 513949: Venta al por mayor de productos intermedios, desperdicios y desechos de vidrios, de plástico, de goma, y químicos n.c.p., entendiéndose, que el Fisco yerra al encuadrar la actividad del contribuyente en el Código 51 de comercio al por mayor y/o en comisión o consignación..., toda vez que la Disposición Normativa Serie "B" N° 36/99 expresamente establece en el Código 37 la actividad de Reciclamiento señalando que: "el **reciclamiento** consiste en un proceso mecánico o químico que al principio se trata de desechos y desperdicios, clasificados o no pero siempre inapropiados para ser utilizados directamente en un proceso industrial, mientras que al final del proceso pueden ser utilizados para tratamientos posteriores. Y por lo tanto se los considera productos intermedios o semielaborados, pero nunca como producto acabado", con la alícuota del 1,5% conforme Ley Impositiva 12397 para el año 2000, art. 11 inc. D) Establécese la tasa del uno con cinco por ciento (1,5%) para las siguientes actividades de producción de bienes, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta ley o se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o leyes especiales: 3710 Reciclamiento de desperdicios y desechos metálicos; 3720 Reciclamiento de desperdicios y desechos no metálicos. En igual sentido Leyes Impositivas 12576, 12879, para los años 2001 y 2002 respectivamente. Es decir, no corresponde la aplicación ni el

encuadre de la actividad desplegada por el sujeto pasivo en el nomenclador 51 –comercio al por mayor-, sino en el 37 –actividad reciclamiento- gravada a la alícuota 1,5%.-----

--- Sobre el punto 10.-, le asiste razón al apelante al sostener que desconoce respecto a qué períodos se ha obtenido el porcentaje del 53% de la relación existente entre la compra de material reciclable y la venta posterior, toda vez que el acto en crisis impugnado nada dice al respecto, y conforme fundamentos esgrimidos en párrafos anteriores.-----

--- En el punto 11.-, expone que la actividad de aprovechamiento de materiales reciclables es una actividad industrial y como tal se inscribió en el año 2002, armonizando lo expuesto con la consulta a la Base de Datos del ARBA (fojas 2662) de donde se extrae que el contribuyente incorporó la actividad 372000 -reciclamiento- el 01/01/2002.----- Que respecto a la alícuota aplicable por el desarrollo de la actividad desplegada, las Leyes impositivas correspondientes 12.233, 12.397 y 12.576 (años 1999-2000-2001) establecen en el art. 11 inc. D) que: *“Establécese la tasa del uno con cinco por ciento (1,5%) para las siguientes actividades de producción de bienes, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta ley o se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o Leyes especiales: 3710 Reciclamiento de desperdicios y desechos metálicos. 3720 Reciclamiento de desperdicios y desechos no metálicos”*.-----

--- Que en razón de la entidad de las circunstancias señaladas, corresponde dejar sentado que es en estos casos donde la antigua doctrina de la “subsunción”, aplicada por el Tribunal en distintas oportunidades, debe encontrar su justo límite, para no terminar privando de sentido a todas las garantías que, indudablemente, enmarcan el procedimiento determinativo en sede fiscal. (CSJN, Fallos 205:549; 247:52; 267:393; “Ledesma Julio César”, T.F.N. Sala B, sent. del 24/3/04). Por el contrario, como ha destacado el Tribunal Fiscal Nacional, admitir que toda nulidad

administrativa es susceptible de ser convalidada en instancias procesales sucesivas "importaría asumir que la Administración se encuentra facultada a disponer las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley, es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración. ("Construcciones del Sur S.A.", T.F.N. Sala B, sent. del 19/05/04).-----

--- **IV.-** Que por los motivos expuestos en acápites anteriores, en la búsqueda de la verdad material por sobre la formal y el principio de las cargas públicas, y a efectos de no alterar el principio de justicia contributiva generando un enriquecimiento ilícito sin causa por parte del Fisco o viceversa, deberán remitirse las actuaciones al A.R.B.A. a efectos de que, por donde corresponda, realice, las siguientes actividades: 1.- detraer el 53% acrecido a la base imponible de la actividad principal "Recolección, reducción y eliminación de desperdicios" efectuada por la firma, toda vez que no ha quedado demostrado que el contribuyente haya omitido declarar ingresos relativos a tal actividad; 2.- verificar si el contribuyente ha declarado los ingresos y abonado el impuesto relativo a la actividad "Reciclamiento de materiales", sin incluir los materiales peligrosos y tasa Ceamse por todo el plazo verificado, teniendo como base la totalidad de la documentación contable y extracontable necesaria y a efectos de arribar a una determinación mensual sobre base cierta.-----

--- Que, en relación a los restantes agravios impetrados por el apelante en su escrito recursivo, devienen abstractos a la luz del reconocimiento exteriorizado por esta Instrucción, consistente en declarar la nulidad del ajuste impositivo -proceso fiscalizadorio y determinativo-, operando el mencionado instituto a partir de la fojas 2251 de las actuaciones, debiendo la Autoridad Administrativa, por medio del organismo competente, proceder conforme considerandos **III** y **IV.-** de la presente, lo que así se declara. ---

**POR ELLO, RESUELVO:** 1º) Hacer lugar a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2584 y sgtes. del Alcance N° 2, por el Dr. Alfredo

Alberto Ricigliano, en su carácter de apoderado de DELTACOM S.A., con el patrocinio letrado de los Dres. Leonardo J. Lew y Germán D. Baisburd; del Dr. Leonardo Javier Lew en representación de los Sres. Isidoro Marban Fernández, Jean Benoist, Pablo Federico Richards, Francisco Cabara Cabero, Frederic Madelin, Jesús Javier Ros Lasierra, Jerome Kester, Jorge Born, todos con el patrocinio letrado del Dr. Germán D. Baisburd y de los Sres. Raúl Ventura, Eduardo Segura Delgado y Ramón Rebuelta Melgarejo, quienes lo hacen por derecho propio y con el mismo patrocinio, contra la Resolución Determinativa y Sumarial N° 1552/2004 (fs. 2392/2413). 2°) Declarar la nulidad de lo actuado por la Autoridad Tributaria a partir de fs. 2251 y devolver las actuaciones a A.R.B.A. a efectos de que proceda conforme se ha resuelto en los Considerandos III y IV.- de la presente, concluyendo, de corresponder, en el dictado de una nueva Resolución Determinativa. 3) Regístrese, notifíquese y devuélvase.-----

**VOTO DEL VOCAL DR. LUIS ADALBERTO FOLINO:** Adhiero al Voto de la Cra. Estefanía Blasco.-----

**DISIDENCIA DE LA VOCAL DRA. DORA MONICA NAVARRO:** Sin perjuicio del elevado criterio de los vocales que me anteceden, he de anticipar que disiento con la solución que han propiciado, en función de las circunstancias jurídicas que desarrollaré, no obstante advertir que dado el orden en que corresponde emitir mi voto, la mayoría ya se encuentra perfeccionada con respecto a la cuestión planteada.-----

--- Mi desacuerdo se manifiesta tanto respecto de la declaración de nulidad del acto administrativo como del entendimiento que se ha expuesto sobre la naturaleza del ajuste practicado por ARBA. Asimismo, discrepo en cuanto al carácter industrial que se le asigna a la actividad secundaria ejercida por Deltacom durante los períodos fiscalizados, consistente en la comercialización de los residuos reciclables obtenidos de la prestación del servicio de recolección de basura, esto es, del ejercicio de su actividad principal. -----

--- En cuanto a la nulidad interpuesta y declarada con fundamento en la ausencia motivación del acto determinativo, en mi criterio no procede, habida cuenta que las causas de los ajustes fueron debidamente comprendidos por el contribuyente, más allá de las deficiencias de exposición que puedan señalarse en los considerandos de la resolución dictada. Y, en función de ello pudo desarrollar las defensas que estimó adecuadas-----

--- En efecto, ello puede apreciarse con claridad durante el desarrollo del procedimiento determinativo ya que, en oportunidad de presentar su escrito de descargo, el contribuyente expuso su desacuerdo tanto respecto del ajuste pretendido sobre la actividad principal de recolección y retiro de basura como la secundaria, ya mencionada, de venta de residuos reciclables.-----

--- Así sostuvo Deltacom, conforme transcribe el juez administrativo en los considerandos de la resolución apelada: "**Para practicar dichos ajustes, la inspección toma especial atención al contrato celebrado con Carrefour Argentina S.A...**Deltacom y Carrefour han fijado un precio para

la prestación del servicio de recolección, compactación, transporte y disposición de residuos, teniendo en cuenta que sería Deltacom quien se ocupe de la clasificación de los materiales, segregación, enfardado, acopio, retiro, transporte y por consiguiente de su posterior venta a prestigiosas papeleras, en ese sentido, **y en virtud de la libertad de contratación se ha fijado un precio del servicio menor al habitual** con el fin de captar así, mayor cantidad de sucursales en el mismo hipermercado....**El error del ajuste se plantea a partir de la interpretación fiscal que mi parte ha obtenido un 53% mas de ingresos en su actividad principal por el material reciclable obtenido de los contenedores** y su aprovechamiento mediante su venta..... (fs 2407), y también: "...ello pues desconoce elementalmente, que los materiales reciclables son obtenidos del desperdicio de las empresas que contratan el servicio de recolección prestado por Deltacom S.A. ....**quienes no les han puesto un valor económico a los mismos, por ende no existe una venta de dichos desperdicios a mi parte sino que los arrojan, reitero como desperdicio, para que mi parte se ocupe de aquellos,** realizando una verdadera actividad industrial (fs 2403vta.). Además: "... **El fisco procedió al ajuste sobre su actividad principal,** mediante la aplicación de los porcentajes obtenidos de la relación de dos ítems propios de la actividad de venta de material para reciclar...**presumiendo que los ingresos han sido mayores...en un 53%**" (fs 2399vta.). O bien y para finalizar: "Es así que primeramente (el fisco) presume que los materiales reciclables no son basura y **que su adquisición importa un incremento de los ingresos derivados de la recolección de residuos...**", para, unos renglones después afirmar que: "...**el aprovechamiento mediante su venta (de los desechos reciclables), permitía a mi parte soportar los costos** derivados de los gastos de mano de obra requerida para la segregación, clasificación, enfardado, acopio, retiro y transporte de materiales ..." (fs 2400) -los destacados me pertenecen-. -----  
--- Es decir que el contribuyente comprendió que el fisco pretendía gravar la porción del precio del servicio de recolección de basura no expuesto por Deltacom por efecto de la compensación del servicio prestado con la

"entrega" de los residuos reciclables efectuada por los supermercados (puesta a disposición en el predio de cartones y otros para que Deltacom los acondicione y venda por cuenta propia).-----

--- Dicho ello, es apropiado recordar las cláusulas comerciales referidas al precio del servicio que forman parte de los contratos suscriptos con Auchan Argentina SA -fojas 1478/1488- y Carrefour Argentina SA -fojas 925/931-, nominados "Contrato para la prestación del servicio de compactación, transporte y disposición final de residuos y reciclado".-----

--- En el primero de ellos (**Auchan hipermercado**), en su apartado "Cuarto", se establece que **"el precio del servicio"** (retiro de los residuos del predio) **se conforma con** a) Auchan abona a Deltacom un precio por cada caja receptora de los residuos (no reciclables) que se transportan al CEAMSE, según sean cajas cerradas usadas para los residuos compactados, o abiertas, para los residuos no compactables y b) **Deltacom abonará a Auchan un valor por kg promedio de peso de cada fardo** (se refiere al residuo reciclable enfardado). En el segundo (**Carrefour hipermercados**) -punto "4."-, el **"precio"** se fija en un abono mensual para la "Compactación, Transporte y Disposición Final de Residuos", es decir el retiro de las cajas receptoras (se refiere a los residuos no reciclables que se transportan al CEAMSE). Pero también se establece que respecto de la "Separación y Reciclado de Materiales", "la CONTRATISTA (Deltacom) **comercializará los materiales a reciclar asignando lo obtenido a cubrir todos los gastos originados por la prestación del servicio."** y luego, en consonancia con ello, fijan los valores de referencia, por tonelada, del costo del trabajo y del precio de venta del cartón. De tal forma, con un parámetro de valor de costo del trabajo de retiro de los residuos a reciclar por terceros, fijado en \$90 por tn, se establece que si Deltacom obtiene un precio de venta menor a \$80 por tn, Carrefour debe abonar la diferencia y si el precio de venta supera los \$110 por tn, es Deltacom la que abona los \$20 resultantes -si el precio de venta oscila entre \$80 y \$90, se acuerda que no se adeudan diferencia alguna-.-----

--- Por ello, además de entender que no procede la nulidad del acto, considero que se debió ahondar en el análisis de la procedencia del reclamo

fiscal y su cuantía. En otros términos, si se ha llegado a demostrar la existencia de sustento legal -por caso los contratos celebrados- para gravar los valores compensados entre Deltacom y los supermercados por la entrega que éstos realizan de sus desperdicios reciclables que Deltacom acondiciona y vende, circunstancia que redundará en una disminución de la base imponible expuesta por ambas partes -en el caso bajo análisis la correspondiente al servicio prestado de recolección y retiro de los desperdicios que aquellos dispongan-. Y, de resultar procedente, fijar su cuantía verificando la razonabilidad del cálculo efectuado por la fiscalización de un incremento de la referida base del 53 %-.

--- A mayor abundamiento, vale recordar la similitud de la situación de autos con la que se reconoce en la actividad desarrollada por los frigoríficos que faenan animales de terceros, entre el precio del servicio de faena y el cobro (pago del propietario del animal) con el recupero de las menudencias resultantes del proceso.

--- -- Previo a abordar el encuadre que correspondería asignar a la actividad de venta de los residuos reciclables, dejo sentado que coincido con los vocales que me precedieron respecto a que no se encuentra acreditado que los ingresos obtenidos por su ejercicio no hayan sido declarados por el contribuyente, quién sostiene que se encuentran incluidos en los declarados por la actividad principal, es decir que en los períodos fiscalizados no realizaba su discriminación impositiva (sí contable), razón por la cual tributaba sobre ellos a la alícuota del 3,5%, al igual que por los ingresos derivados de los servicios prestados. Asimismo, coincido en excluir de la base imponible los importes correspondientes a la tasa del CEAMSE, por cuanto, en el caso de autos, se trata del recupero de un gasto incurrido por Deltacom por cuenta de los supermercados, conforme lo prevén los contratos mencionados.

--- En cuanto a la actividad secundaria desarrollada por Deltacom durante el lapso fiscalizado, consistente en la venta de residuos reciclables recibidos por la recolección de basura -por ejemplo cartón y plástico-, entiendo que se trata de una actividad que se inscribe en el rubro de "venta mayorista" y no en el de "industria manufacturera".

--- En efecto, de la lectura de los contratos a que se hizo referencia de manera precedente, celebrados con Auchan y Carrefour, se desprende que la apelante se obliga a retirar los residuos que los supermercados coloquen o dispongan en el predio de su propiedad elegido al efecto (no los retira de los lugares de generación). Para la tarea Deltacom proveerá los equipos de trabajo: un levantacontenedor hidráulico para el vuelco automático de los contenedores con residuos, una compactadora (sistema Roll Off con Caja receptora de 30 mts cúbicos) y una prensa enfardadora. Los residuos no tóxicos susceptibles de compactación son tratados en la compactadora, depositados en las cajas receptoras y transportadas a su destino final en los predios habilitados por el CEAMSE -Deltacom debe rendir los comprobantes de Recepción emitidos por este organismo-. Los residuos que no fuesen viables de compactar (por ejemplo palletes, tarimas, tambores, etc.) son dispuestos en cajas abiertas y siguen el destino de los compactados, es decir son llevados al CEAMSE. Para el material reciclable (cartón y plástico) se utiliza la prensa enfardadora a los fines de conformar fardos con dicho material, de hasta 450 kg., cada uno. Al respecto, en el contrato con Carrefour se establece: "3.4. La **CONTRATISTA -Deltacom SA-** tendrá a su cargo la **clasificación, enfardado, acopio y retiro** de los materiales reciclables que la EMPRESA (Carrefour Argentina SA) disponga en le Predio (cartón, plásticos y sus derivados), **de los que la CONTRATISTA dispondrá en papeleras de primer nivel y reconocido prestigio.**". Esta cláusula, con distinta redacción pero igual sentido, se encuentra en el contrato con Auchan - apartado "Tercero", punto "4)". Asimismo es coincidente con las descripciones de la actividad aportadas por la empresa en el expediente -por caso la nota aludida de manera precedente----- .

--- Como puede apreciarse, realizar la clasificación y enfarde de residuos reciclables no implica su reciclamiento por parte de Deltacom, sino tan sólo su acondicionamiento para realizar su venta en ese estado a "**importantes fábricas de cartón y papel**" -conforme los dichos del contribuyente-. Son éstas últimas empresas las que desarrollan el proceso industrial.-----

--- En tal sentido resultan muy claras las "Notas Explicativas" del Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

(NAIIB/99) -aprobadas por Disposición Normativa B" N° 36/99-, en las cuales, al definir el concepto de "industria manufacturera" (Categoría D), se sostiene que debe producirse "la transformación física o química de materiales y componentes en productos nuevos..." y se concluye que ella: "También abarca el reciclamiento de desperdicios.". Esta última actividad debe entonces cumplir con la condición básica exigida para todo proceso que merezca ser catalogado de industrial, es decir, de su ejercicio obtener un producto nuevo. El punto se ve reforzado con la definición aportada para la actividad de reciclado (División 37), en los siguientes términos: "**El reciclamiento consiste en un proceso mecánico o químico** que al principio se trata de desechos y desperdicios, **clasificados o no** pero siempre inapropiados para ser utilizados directamente en un proceso industrial, mientras que al final del proceso pueden ser utilizados para tratamientos posteriores. **Y por lo tanto se les considera productos intermedios o semielaborados**, pero nunca como producto acabado (el subrayado me pertenece). Deltacom retira los desechos reciclables, los clasifica y enfarda, y en tal condición los comercializa, por lo que no se aprecia en la naturaleza de esas tareas la existencia y desarrollo de un proceso mecánico o químico que se emplee con el objeto de obtener un nuevo producto que será utilizado por el adquirente en calidad de producto intermedio o semielaborado. En otros términos, si en la industrialización de cartones y plásticos desechados, existe una etapa de reciclado, ésta, en mi criterio, conforme las constancias de autos, no es realizada por Deltacom. Refuerza mi postura, las aclaraciones que aporta el mencionado nomenclador de actividades en la referida división "Reciclamiento" (37) que al enumerar las actividades **no incluidas** en las clases "Reciclamiento de desperdicios y desechos metálicos" y su equivalente "no metálicos" (3710 y 3720), especifica: "No incluye: -la venta al por mayor de desperdicios y desechos metálicos (o no metálicos) y **puede abarcar las actividades de recolección, clasificación, empaque, compraventa, etcétera, que no requieren un proceso industrial** (división 51 -Comercio al por mayor) -el destacado me pertenece- .-----"

--- ----- Atento ello, las tareas de clasificación y enfarde de los residuos reciclables llevadas a cabo por el contribuyente no alcanzan la categoría de actividad industrial alegada, correspondiendo su encuadre como venta al por mayor de residuos, tal como lo dispone el acto administrativo apelado, lo que así declaro.-----

--- En torno a las restantes cuestiones, en virtud de la forma en que se resuelve el caso por la mayoría de la Sala, deviene abstracto que entre a considerar los agravios traídos; lo que por último declaro.-----

-----Así dejo expresado mi voto.-----

**POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2584 y sgtes. del Alcance Nº 2, por el Dr. Alfredo Alberto Ricigliano, en su carácter de apoderado de DELTACOM S.A., con el patrocinio letrado de los Dres. Leonardo J. Lew y Germán D. Baisburd; del Dr. Leonardo Javier Lew en representación de los Sres. Isidoro Marban Fernández, Jean Benoist, Pablo Federico Richards, Francisco Cabara Cabero, Frederic Madelin, Jesús Javier Ros Lasierra, Jerome Kester, Jorge Born, todos con el patrocinio letrado del Dr. Germán D. Baisburd y de los Sres. Raúl Ventura, Eduardo Segura Delgado y Ramón Rebuelta Melgarejo, quienes lo hacen por derecho propio y con el mismo patrocinio, contra la Resolución Determinativa y Sumarial Nº 1552/2004 (fs. 2392/2413). 2º) Declarar la nulidad de lo actuado por la Autoridad Tributaria a partir de fs. 2251 y devolver las actuaciones a A.R.B.A. a efectos de que proceda conforme se ha resuelto en los Considerandos III y

IV.- de la presente, concluyendo, de corresponder, en el dictado de una nueva Resolución Determinativa. 3) Regístrese, notifíquese y devuélvase.—

Fdo: Cra. Estefanía Blasco (Vocal de la 3ra. Nominación)

Dr. Luis Adalberto Folino (Vocal de la 2da. Nominación)

Dra. Dora Mónica Navarro (Vocal de la 8va. Nominación)

Ante mí: Dra. María Cristina Semorile (Secretaria Sala I)

Registrada bajo el número 1197 – Sala I.