Expte. 132/0, **"Compañía Papelera Sarandí c/ GCBA s/ Impugnación de actos administrativos",** sentencia del 3/10/2006
Voces: Impuesto sobre los ingresos brutos. Actividad industrial. Tercerización.

Expte. 132/0 "COMPAÑÍA PAPELERA SARANDÍ S.A.I.C.I.I.A. C/ GCBA S/ IMPUGNACIÓN ACTOS ADMINISTRATIVOS"

En la Ciudad de Buenos Aires a los 3 días del mes de octubre de dos mil seis, se reúnen en acuerdo los Señores Jueces de la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Dres. Nélida Mabel Daniele, Esteban Centanaro y Eduardo Ángel Russo, para conocer en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia dictada por el Señora Juez de grado a fs. 475/478. Habiéndose practicado el sorteo pertinente, resulta que debe observarse el siguiente orden de votación: Dra. Nélida Mabel Daniele, Dr. Esteban Centanaro y Dr. Eduardo Ángel Russo, resolviendo plantear y votar la siguiente cuestión: ¿se ajusta a derecho la sentencia apelada?

A la cuestión planteada la Dra. **Nélida Mabel Daniele** dijo:

Antecedentes:

1. Compañía Papelera Sarandí promovió demanda contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en lo sucesivo "GCBA") con la finalidad que se declare la nulidad de la resolución Nº 608/SHyF/98 de la Secretaría de Hacienda y Finanzas, por la cual se rechazó el recurso jerárquico interpuesto contra la resolución Nº 3801/DGRyEI/98 de la Dirección General de Rentas (de aquí en más "DGR").

Señaló que, por resolución Nº 4673/DGRyEI/97 —de fecha 13 de noviembre de 1997— la DGR inició el procedimiento de determinación de oficio para establecer lo que su parte adeudaba en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante "IIB"). Asimismo, instruyó el pertinente sumario administrativo para esclarecer si su proceder encuadraba en algún tipo infraccional tributario.

El descargo de la actora fue desestimado por la DGR a través de la resolución Nº 4673/DGRyEL/97. Así las cosas, el GCBA determinó el monto del gravamen no ingresado y le aplicó una multa equivalente al 50 % de la gabela omitida por "evasión fiscal".

Frente a tal estado de cosas, interpuso los recursos administrativos pertinentes, que fueron desestimados por las resoluciones impugnadas en el *sub lite*.

2. Dispuesto el pertinente traslado, se presentó a fs. 231/254 el GCBA. Luego de realizar una negativa pormenorizada de los extremos reseñados por su contraria, solicitó la desestimación del temperamento propuesto por Papelera Sarandí, con costas.

En lo sustancial, desconoció que la actora realizara "actividad industrial", toda vez que se limita a intermediar entre quienes son los auténticos fabricantes ("façoniers") y los terceros a quienes vende los productos (v. fs. 234, anteúltimo párrafo). También distinguió entre la actividad de "corte del papel" ("façon papel") en la cual no hay, a su juicio, "actividad industrial" (v. fs. 240/vta.), de las otras actividades de manufactura, a la cuales sí les atribuye tal carácter.

En pocas palabras, señaló que ella ajustó su proceder a la normativa fiscal aplicable al caso, por lo cual la pretensión de su contraria no debía prosperar. En tal orden, solicitó que se haga efectiva la multa impuesta, ofreció prueba y dejó planteado el caso federal.

3. A fs. 475/478, la Sra. Juez de grado dictó sentencia, hizo lugar a la demanda interpuesta e impuso las costas al GCBA.

Para así decidir, sostuvo que la actora acreditó que el conjunto de operaciones materiales por la cuales la materia prima se transforma en otro producto distinto está a su cargo, bajo su propiedad intelectual, dirigiendo —a su vez— la actividad de los manufactureros ("façoniers") —v. fs. 477, 6º párrafo y fs. 478, párrafo 2º—.

Agregó que, la pericia allegada a la causa, corrobora que Papelera Sarandí tiene instalados talleres y maquinarias que participan del conjunto de operaciones materiales que derivan en los productos finales que comercializa al por mayor (carpetas, blocks, etc.) Es decir, a criterio de la *a quo* la accionante realiza —en parte por sí y en parte recurriendo a los "façoniers"— el proceso industrial (v. fs. 478, párrafo 3).

Finaliza puntualizando que la normativa fiscal no hace ninguna distinción entre las "operaciones materiales" que constituyen "actividad industrial" como supuesto fáctico del hecho imponible (v. fs. 478, párrafo 4º). Y agrega, las leyes deben ser interpretadas "como lo hace el común de la gente", lo cual indica —a su juicio— que la actividad de la actora encuadra en el concepto de "industria" que preceptúa la normativa tributaria.

En suma, a su entender, *"[l]a utilización de marcas y patentes implica mucho más que una intermediación comercial lo cual ha sido señalado por el*

experto y no ha sido materia de impugnación por la demandada cuando a fs. 457 dice que los "façoniers", 'responden enteramente a Papelera Sarandí, no poseen autonomía pues la Actora les provee la materia prima, les determina lo que deben fabricar, la cantidad, las características. También la marca pertenece a Papelera Sarandí'" (v. fs. 478, párrafo 6º).

4. A fs. 480 apela la demandada y expresa agravios a fs. 487/496.

En lo sustancial, sostiene que:

(a) La sentencia de grado es arbitraria, toda vez que el razonamiento de la *a quo* es contradictorio (v. fs. 487/488, pto. II.1.1.) En ese orden, expresa que la Sra. Juez de grado, en el primer párrafo de los Considerandos de su pronunciamiento, afirma que: *"[e]xpuestos los hechos por ambas partes, el problema a resolver consiste en determinar si la actividad de los "façoniers" forma parte de un proceso industrial que lleva a cabo la actora, o por el contrario, se trata de una actividad de terceros a la misma."*

De la proposición disyuntiva "o", colige que la sentenciante incurre en una falacia, toda vez que *"... en el primer párrafo de los Considerandos correctamente afirma que se trata de determinar si la actividad la realiza la actora o los terceros, para luego, a la mitad de la consideración ubicarse en el polo opuesto y afirmar que la actividad está tercerizada pero que ahora se trata de determinar si dicha tercerización es actividad industrial a los fines de la exención. Es decir lo que propone al inicio, lo afirma a la mitad sin dar razón de por qué lo hace y rota totalmente el eje de lo que entiende debe ser resuelto, errando entonces también en la consideración de cómo fueron propuestos los temas"* (v. fs. 487 *in fine*).

(b) La Sra. Juez de primera instancia evaluó erróneamente la prueba rendida en el *sub examine*, habida cuenta que hizo mérito de las conclusiones del experto contable, omitiendo que varios de los puntos sobre los que se expidió éste no hacen a su ciencia y saber. En suma, manifiesta que no hace a la especialización de un experto contable determinar cuáles máquinas pueden ser calificadas como industriales y cuales no (v. fs, 488, II.2).

(b.1.) "Maquinarias" (fs. 488, pto. II.2. a): reitera el carácter contradictorio del pronunciamiento, habida cuenta que, por un lado se reconoce que la accionante se limita a adquirir las materias primas y remitirlas a los talleres de los "façoniers", que son quienes logran la transformación de aquéllas. Pero, a la vez, expresa que de la pericia de autos se desprende que la empresa actora posee talleres y maquinarias propias.

(b.1.1.) En tal sentido, cita textualmente otro pasaje de la sentencia puesta en crisis, en la que, reproduciendo el informe pericial de fs. 448, se sostuvo que en el inmueble sito en la calle Zabaleta al 490 *"[e]xiste un centro de fabricación y alistamiento de*

subproductos de papel denominado taller de corte de papel, depósito de papel nuevo, artículos de librería, juguetería y ventas por mayor,... habilitado en el año 1979 detallando en el informe pericial las maquinarias que allí se encuentran (cortadora, guillotinas, túnel de envasado, zorras para desplazamiento de pallets, autoelevador y otras instalaciones menores)" (v. fs. 488 vta., párrafo 4º).

A juicio de la agraviada, la *a quo* reconoce que dichos talleres se tratan de depósitos, los cuales no pueden ser identificados con las instalaciones industriales (v. fs. 488 vta., párrafo 6º).

(b.1.2.) Indica que la habilitación otorgada ha sido en carácter de "depósito" o para el "corte de papel" pero ninguna de fabricación. Así las cosas, conforme el temperamento que propone, el "corte de papel" no puede ser tenido como "actividad industrial" (v. fs. 488 vta. *in fine*/489).

Reitera, tal como lo dijo en su escrito de contestación de demanda, que en el rubro denominado "façon papel" no hay —a su entender— "actividad industrial", ni en cabeza de Papelera Sarandí ni en los manufactureros, por cuanto la materia prima no sufre una transformación en su substancia sino sólo en su forma. En tal orden de cosas, manifiesta que tanto la cortadora cuanto las guillotinas, no pueden ser tenidas como maquinarias de tipo "industriales" (v. fs. 489, párrafos 3º/8º).

(b.1.3.) Considera equivocado el criterio de la Sra. Juez de grado que, recurriendo a los argumentos del experto contable, sostiene que las ventas que realiza la accionante son únicamente al por mayor —excepto las ventas minoristas que hace a sus empleados—. A su entender, tal postura debe ser descalificada, por cuanto el informe pericial se apoya en los "dichos" de la actora, y no en los datos consignados en los registros contables de ésta; extremo éste que quita solvencia al juicio de la sentenciante (conf. 489 vta., párrafos 3º y 4º).

(b.2.) Indica que la *a quo* incurre en otra contradicción al explicitar en su sentencia que del balance de la empresa se desprende que su actividad principal es la comercialización de papeles, cartones, cartulinas, y luego romper el *iter* lógico de su razonamiento, haciendo lugar a la demanda. Así, expresa que si de los balances surge que la "actividad industrial" la desarrollan terceros contratistas, la Sra. Juez debería haber concluido que no es Papelera Sarandí quien se encuentra exenta del IIB (v. 490, pto. II.2.b.)

(c) Son infundados los alcances que la Sra. Juez le otorga a la "utilización de marcas y patentes", y a la supuesta falta de autonomía de los "façoniers".

En ese sentido, expresa que *"[l]a a quo confunde conceptos y da por sentado que señalar las características de un producto y proveer la materia prima quita autonomía al*

industrial. Sin embargo esto no es cierto. Si uno arregla su casa le indicaría al arquitecto cómo la quiere y es probable que provea la materia prima pero no por ello se transforma en constructor" (v. fs. 490 vta. 2º párrafo).

Entiende, a la vez, que la actora no acreditó la dependencia del "façonier" con ella. Así las cosas, la recurrente expresa que el pronunciamiento de primera instancia se apoya —exclusivamente— en el dictamen pericial el cual, por los motivos que expuso, carece de sustento.

Agrega que la *"utilización de marcas y patentes no se trata de un elemento distintivo sin más, pudiéndose con ello dar por sentado que el criterio tributario es que la actora aprovecha la liberalidad que debía corresponderles a los façoniers, pues con dicho criterio, en relación a los gravámenes, el contrato de franquicia dejaría de ser contrato pues ambas partes estarían desarrollando una misma y única actividad"* (v. fs. 491).

Así, expresa que la Sra. Juez de la anterior instancia debió buscar otros elementos que tipifiquen la actividad negocial de que se trata y no atenerse solo a las marcas y patentes.

(d) La sentencia recurrida omitió tener en cuenta extremos que —a su juicio— son imprescindibles para decidir la *litis* (v. fs. 491 vta., pto. II.3.)

Entre ellos señala: **(1)** La empresa actora no se encuentra habilitada como industria, tal como se desprende del informe que surge de 310 (v. fs. 492). Agrega que la liberalidad impositiva se concede a quien ejerce "actividad industrial", y no a quien la encarga a un tercero. **(2)** La *a quo* afirma que del balance de la empresa surge que su actividad principal es la comercialización de papeles, cartones, cartulinas y que la actividad industrial la realiza por terceros contratistas. En igual sentido, la Sra. Juez señala que *"la actora compra papel, cartón e insumo y los remite a los "façoniers" para transformarlos en otros productos: biblioratos, carpetas, libros comerciales, otros productos que contengan papel, cartón o cartulina."* Por tanto, la agraviada entiende que no es la actora quien desarrolla una actividad industrial. Con igual tenor razona que si la actora tiene maquinarias, tal cual lo afirmó el perito, pues entonces no se advierte la necesidad de remitir la materia prima para su procesamiento. **(3)** Expresa que la actora no se encuentra inscripta como industria en el Registro Industrial de la Nación, dependiente de la Secretaría de Industria del Ministerio de Economía de la Nación. **(4)** Sostiene que el art. 116 del Código Fiscal (t.o. 1999) define, al igual que la Ordenanza Fiscal para el año 1.998, como industria aquélla que logra la transformación física, química o físico química, en su forma o esencia, de materias primas o materiales en nuevos productos, a través de un proceso inducido, mediante la aplicación de técnicas de producción uniforme, la utilización de maquinarias o equipos, la repetición

de operaciones o procesos unitarios, llevada a cabo en un establecimiento industrial habilitado al efecto.

5. Ordenado el pertinente traslado de la expresión de agravios (v. fs. 499), se presenta la actora a fs. 500/505, solicitando la desestimación de los agravios desarrollados por su contraria.

En síntesis, rebate los argumentos del GCBA por las siguientes razones, a saber:

(a) Sobre el primer agravio de la demandada, dice que no hay quiebre del proceso lógico ni contradicción en el pronunciamiento puesto en crisis, por cuanto cuando la Sra. Juez de grado se refirió a "actividad de terceros", lo hizo refiriéndose a "actividades industriales" efectuadas por cuenta propia y no por órdenes de confección (v. fs. 500 vta., párrafo 2º).

(b) Con relación al segundo agravio ("Errónea consideración de la prueba aportada"), la actora —también— estima errada la crítica desarrollada por su contraria. Ello así, habida cuenta que la pericia contable allegada a la causa, en lo relativo al punto "c" propuesto por la actora, se sustentó *"... en base a la información relevada y a los datos obtenidos de los libros rubricados, las características y la forma de los bienes utilizados en el proceso descrito anteriormente* (al contestar el punto anterior) *es distinta a la de los bienes luego comercializados, ya que la actora compra papel, insumos y los remite a los façoniers para transformarlos en otros productos: biblioratos, carpetas, libros comerciales, libretas, otros productos que contengan papel, cartón o cartulina."* (v. fs. 500 vta., párrafo 3º).

(c) De igual modo, peticiona el rechazo del agravio identificado como "punto II.2.a. Las maquinarias", por cuanto a su entender la apreciación realizada por la *a quo* no es desacertada. No hay, a su parecer, contradicción en la sentencia recurrida entre la primera afirmación en sentido que la actora remite la materia prima a terceros para su manufactura y la posterior de que la actora posee talleres y maquinarias propias. Ello así, porque del propio escrito en traslado y del informe de fs. 310, surge que Papelera Sarandí ha sido habilitada como *"Taller de enrollado perforado o picado bobinado y corte de papel"*.

Agrega, en tal orden de ideas, que *"[l]a confusión —deliberada o no— de la contraparte salta a la vista: los façoniers poseen maquinarias para ejecutar las órdenes de confección encomendadas por la actora. Sin desmedro de ello la actora posee otras maquinarias consistentes con la antedicha habilitación otorgada por la Dirección General de Habilitaciones"* (v. fs. 501, 2º párrafo).

(d) A su parecer, es infundada la conclusión a la que arriba su contraria al pretender calificar sus establecimientos como meros depósitos (v. fs. 501 último párrafo y ss.)

Expresa —textualmente— que *"[e]n cuanto a que de los informes de fs. 329 y ss. no surge ninguna habilitación de la calle Zabaleta en el año 1979 y que las habilitaciones que en dicha calle se hicieron son de depósito o de corte de papel, pero que ninguna fue de fabricación, también constituye una desinterpretación de dichas piezas probatorias a poco que se advierta que del informe de fs. 310 de la Dirección General de Habilitaciones y Permisos surge que la actora fue habilitada en marzo de 1976 como taller de enrollado perforado o picado bobinado o corte de papel, lo mismo que en noviembre de 1981; en tanto que a fs. 448 el perito da cuenta de la existencia de "un centro de fabricación y alistamiento de subproductos de papel denominado Taller de Corte de Papel". A su vez, la pretensión de la contraparte de identificar "... depósito o corte de papel" (como si fueran términos idénticos) o desvalorizar o desconocer que el corte de papel constituye un proceso industrial, se ve refutada por la propia transcripción de actividad industrial efectuada ..."* por la accionada en el libelo de expresión de agravios.

(e) Postula que la aseveración de la accionada, en sentido que sólo hay proceso industrial cuando existe transformación en substancia de la materia prima se opone a la transcripción que ella hace de la normativa fiscal.

En igual sentido, considera incorrecta la afirmación de que *"... una cortadora, guillotina ..."* no constituyen *"... máquinas industriales pues no parecen reunir capacidad de transformación"*. A su juicio, porque tal idea prescinde indeliberadamente que la transformación puede ser no sólo en esencia sino también en forma (v. fs. 501 último párrafo.)

(f) Considera que es falso y malicioso endilgar a la sentencia recurrida haber hecho suyo *"... algo que la actora le dijo al perito y que el perito escribió en su experticia"*, por cuanto el perito dictaminó sobre la base de libros, registros y documentación (v. fs. 502 último párrafo.)

(g) Por otra parte, en cuanto al agravio identificado en el "punto II.2.b. El balance", sostiene que el GCBA omite tener en cuenta que los llamados terceros son los "façoniers" que ejecutan la transformación de las materias primas, con patentes y marcas que les proporciona su parte. Es decir, la actividad de aquéllos se realiza siguiendo las instrucciones y órdenes que le da su parte, con lo cual hay una dependencia de los "façoniers" con Papelera Sarandí.

De igual modo, agregó que su adversaria *"... prescinde de computar que los trabajos de los façoniers se realizaron sobre la base de órdenes de confección con*

suministro de materias primas, marcas y patentes y que ejecutado el trabajo el producido del mismo fue entregado a la actora, es decir que los façoniers realizaron una actividad industrial por cuenta de la actora y no por cuenta propia..." (v. fs. 502 vta., párrafo 2º.)

(h) Rechaza, por considerarlo ajeno a la *litis*, la relevancia que la demandada otorga a la supuesta falta de prueba sobre la carencia de responsabilidad laboral (o de cualquier otro tipo) sobre la dependencia de los "façoniers" con su parte (v. fs. 503 vta., anteúltimo párrafo).

Sostiene que es improcedente predicar que no puede haber una única actividad con dos exenciones (v. fs. 503 vta., párrafo 2º), toda vez que el hecho que los "façoniers" realicen actividad industrial por cuenta de quien les imparte la orden de confección, no obsta a que exista una actividad industrial en cabeza de unos y otros.

Considerando:

6. Reseñada como ha quedado la cuestión traída a conocimiento y decisión de esta Sala, corresponde recordar que los jueces no están obligados a pronunciarse sobre todos los argumentos aportados por las partes, ni a hacer referencia a la totalidad de las pruebas producidas, bastando que valoren las que sean conducentes para la correcta composición del litigio (conf. art. 310 CCAyT y doctrina de la CSJN, *Fallos*: 272:225, 274:486, 276:132, 287:230, entre otros).

7. Sentado ello, cuadra señalar, en primer término, que no es materia de controversia que la actividad de los "façoniers" (excepto la que consiste en el "corte de papel", a la que me referiré luego) es de tipo industrial, discurren —en cambio— los litigantes sobre los alcances que corresponde conceder a dicho punto. En efecto, el debate central del pleito, consiste en determinar si el hecho de que la actora aporte al proceso la materia prima, los diseños, modelos, la marca y los envoltorios de los productos (que serán —finalmente— comercializados por ella a través de su propia organización empresaria) alcanza para calificar su actividad como industrial.

7.1. Así planteado el asunto, considero que sobre este primer aspecto de la cuestión, asiste razón a la agraviada.

En rigor, de los propios términos expuestos por Papelera Sarandí a lo largo de la causa (v. fs. 243 de la actuación administrativa identificada como expediente 85183/98, v. fs. 7, pto. V, párrafos 2º y 3º), se infiere que, en el proceso de industrialización y por su propia cuenta, ella se limita a proveer los insumos, los diseños industriales, la marca y los envoltorios, a quienes —en los hechos— procesan y combinan esos factores para obtener el producto final que aquélla comercializa.

Claro está, entonces, que no es la actora quien combina los distintos elementos, ordenando y organizando los recursos materiales y humanos para obtener el producto final. Su función, como lo señalé, se circunscribe a delegar en terceros ese proceso (indicando qué es lo que se debe producir, cómo y cuando, y proveyendo la materia prima) todo lo cual haría —a mi parecer— más bien al objeto de un negocio de tipo contractual. Va de suyo, que los riesgos del proceso industrial pertenecen, en la especie, a los "façoniers" que ejecutan por cuenta propia los actos y operaciones materiales para obtener la transformación de la materia prima. La actora, por su parte, espera —simplemente— la resultante de dicho proceso. Esto es, un producto que se ajuste a las pautas y estándares requeridos a los terceros.

Por ello, a mi entender, aportar materias primas, las marcas y los diseños industriales, no implica tomar a cargo la "actividad industrial". En rigor, quien —en los hechos— carga con todos los riesgos económicos, jurídicos y de organización del proceso de industrialización, es el "façonier" y no la actora.

7.2. Por tanto, en este primer aspecto, en el que no se discute la existencia de "actividad industrial", considero que el mismo no es atribuible a Papelera Sarandí a los fines tributarios.

En ese orden, debemos recordar que las normas tributarias deben interpretarse teniendo en cuenta la realidad económica —definitoria de la capacidad contributiva— que el legislador tuvo en miras al crear el hecho imponible. En iguales términos, el artículo 9º —primer párrafo— de la Ordenanza Fiscal para el año 1992 (reiterada por las normas fiscales posteriores) dispone que *"Para establecer la verdadera naturaleza del hecho imponible se deberá atender a los hechos, actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizados perseguidos, o concretados por los contribuyentes."*

Los hechos acreditados en el *sub lite*, no dejan dudas que no es la actora quien ejecuta por sí el proceso industrial, de manera que al apartarse su pretensión de los propósitos que el legislador tuvo en consideración al instrumentarlo, la posición de aquélla no puede ser admitida. En efecto, la voluntad del legislador responde a fomentar, mediante un tratamiento impositivo diferenciado, la actividad de aquéllos que asumen y ejecutan por sí un proceso industrial, no siendo procedente extender tal beneficio a los que delegan en terceros ajenos a ella, el desarrollo de tal actividad, y se limitan a comercializar el producto terminado. Va de suyo, que no es materia de conflicto que los denominados "façoniers" son personas jurídicas distintas de Papelera Sarandí, que transforman la materia prima por encargo de ésta, con lo cual más allá de la calificación jurídica que

corresponda otorgarle al vínculo entre la actora y los "confeccionistas", lo relevante del caso es que son éstos últimos quienes ejecutan "actividad industrial" y no la demandante.

Por lo demás, extender el beneficio impositivo en cuestión a Papelera Sarandí, que —como dijimos— no toma para sí el proceso de industrialización de los insumos, lleva a desconocer la inveterada doctrina jurisprudencial sentada por nuestro Alto Tribunal en punto a que las exenciones o privilegios fiscales son de procedencia e interpretación restrictiva (CSJN, *Fallos:* 198 :18, 311: 1249, entre muchos otros).

Asimismo, recordó la Corte que *"[l]as normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con al alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia*" (CSJN, *in re* "Desarrollo Forestal S.A. de Forestación" de fecha 05.02.87, *Fallos:* 310: 177). Así las cosas, aceptar el criterio que propone la actora, equivale a dejar de lado la voluntad del legislador, extremo éste que no puede ser admitido.

7.3. En punto a la pretendida "dependencia" a la que se refiere la sentencia de grado a fuer del informe pericial contable, al margen de las apreciaciones que efectuaré en el considerando 8, considero que no debe otorgársele el que allí se postula.

Ello es así, ya que la "dependencia" a que se refiere el perito se basa, simplemente, en que la actora aporta los insumos, modelos industriales y marcas; pero de ello no se sigue —de ninguna manera— que la actora tome para sí el proceso industrial y sus riesgos propios. En ese sentido, no encuentro argumento jurídico que permita, como lo pretende la actora, trasladar a quien no ejecuta por sí, sino por cuenta y riesgo de terceros, un privilegio que, como tal, es de procedencia restrictiva.

En otros términos, la actora provee la materia prima, marcas y modelos a quienes la trasforman por su propia cuenta y bajo las pautas indicadas por aquélla. Así planteada la cuestión, no parece razonable extender a Papelera Sarandí el carácter industrial de la actividad de los "façoniers" para concederle el privilegio tributario al que se cree tener derecho.

8. Por último, el dictamen pericial contable —en varios aspectos— no puede ser admitido por carecer de rigor técnico. En tal sentido, debemos recordar que "*la pericia es una actividad procesal desarrollada, en virtud de encargo judicial, por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos y científicos, mediante la cual se suministra al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos*

cuya percepción o cuyo entendimiento escapa a las aptitudes del común de la gente" (CNFed. C.A., S. IV, *in re* "S.A. Juan Istilart c/ BCRA s/ Juicio de Conocimiento", de fecha 12.02.95).

Así las cosas, el perito contador designado en autos no reúne la formación profesional exigida para calificar y aclarar si los talleres y maquinarias que posee la actora, mismo si la actividad de "corte de papel", es o no industrial. Vale decir, no hace al saber de un perito contador identificar a qué tipo de actividades se las califica —técnicamente— como industriales.

En ese orden, la regla tributaria exige determinar en el ámbito de la industria a qué tipo de actividades, instalaciones y maquinarias se las puede calificar como tales. Si bien en algunos supuestos la definición que proporciona la norma puede resultar ilustrativa para su encuadramiento, otros —como es el de "corte de papel"— exigen superar la vaguedad y ambigüedad que proponen los términos empleados por la norma, recurriendo al auxilio de los medios probatorios idóneos.

En el caso, los elementos de juicio allegados no generan fuerza de convicción suficiente para considerar las instalaciones, maquinarias (una cortadora de cartón, una guillotina automática computarizada, una guillotina automatizada, un túnel de envasado, un horno de termo-contracción, varias zorras para desplazamiento de pallets y un autoleveador —v. fs. 448, pto. V—) y el mero "corte de papel" como industria.

A mayor abundamiento, reitero que la pericia producida en la causa tampoco echa luz sobre la cuestión debatida toda vez que la falta de idoneidad técnica de la experticia impide hacer mérito de ella. En efecto, no existe el dictamen de un profesional técnicamente idóneo para determinar y acreditar los extremos necesarios para calificar las instalaciones de la actora como aptas para un proceso industrial.

En ese orden de ideas, recuerdo que si bien el informe pericial producido en la causa, refiere que la actora *"... cuenta con un sector destinado a taller de corte habilitado como tal por el Gobierno de la ciudad, habiendo diversas máquinas instaladas"* (v. fs. 450, "Comentario final"), como podrá advertirse esa afirmación carece de rigor.

Por lo demás, aún recurriendo a la definición de industria que propone el Diccionario de la Real Academia Española como *"Conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales"* (v. www.rae.es), o mismo reiterando la definición del Código fiscal, conforme la cual por industria se entiende aquélla actividad que logra la transformación física, química o físico química, en su forma o esencia, de materias primas o materiales en

nuevos productos, a través de un proceso inducido, mediante la aplicación de técnicas de producción uniforme, la utilización de maquinarias o equipos, la repetición de operaciones o procesos unitarios, llevada a cabo en un establecimiento industrial habilitado al efecto; la cuestión permanece sin solución. Va de suyo que múltiples actividades humanas podrían encuadrar en esos términos, producto —como lo dije— de la propia ambigüedad de la norma. Por ello, para acotar y circunscribir los alcances de los preceptos normativos, se debió recurrir a aquéllos profesionales cuya preparación técnica los habilita para auxiliar —con criterio a los magistrados— sobre qué tipo de tareas puede calificárselas como industriales.

En pocas palabras, si partimos de la pauta interpretativa conforme la cual los privilegios impositivos son de procedencia restrictiva, la ausencia de actividad probatoria idónea de parte de la actora, que es a quien —por regla— le incumbe tal carga (conf. art. 301del CCAyT), fundan el rechazo del temperamento propuesto por aquella.

Para finalizar, creo oportuno señalar que si bien este Tribunal, en la resolución de fs. 195/197, dijo que *"la calificación de industrial que la actora esboza de la actividad de adquisición de materias primas e insumos para encargar a terceros la elaboración de productos finales de acuerdo a sus indicaciones, quien distingue a los productos con su marca, realiza su distribución, y comercialización no se presenta como irrazonable. Ello por cuanto la producción industrial no queda necesariamente excluida por el hecho que se encargue a terceros fuera de la instalación de la empresa, la transformación de insumos que la propia empresa provee"* (v. fs. 197 vta., párrafo 1º), ese parecer obedeció al estudio preliminar que exigía el dictado de un pronunciamiento cautelar.

Ahora bien, el análisis exhaustivo de la causa, proporciona, por los fundamentos que desarrollé a lo largo de mi voto, sustento suficiente para revocar el criterio de la Sra. Juez de grado y rechazar la demanda promovida.

Por lo expuesto, propongo al acuerdo revocar la sentencia de grado, y, en consecuencia, rechazar la demanda interpuesta por Papelera Sarandí, con las costas de ambas instancias a la vencida (art. 62 del CCAyT). Así voto.

El **Dr. Esteban Centanaro** dijo que:

1. Si bien coincido con el relato de los hechos, los fundamentos vertidos y la solución propuesta, estimo necesario efectuar algunas consideraciones adicionales; fundamentalmente, respecto de la particular relación que existiría entre la firma actora y los

terceros que, como se ha visto, son quienes desarrollan la actividad exenta del pago del tributo.

2. Tal como bien se destaca en el meticuloso voto de mi colega, no es aquí materia de conflicto que los *façoniers* son personas jurídicas distintas de la demandante; sin embargo, ello parecería adquirir visos, no ya de una relación de dependencia (como señala la *a quo*), sino de una locación de obra. Este contrato —regulado a partir del art. 1629 del Código Civil— supone una parte promete un resultado y otra que se compromete a pagar un precio en dinero por ella.

Ahora bien, de acuerdo a los términos en que aquí han quedado especificadas las conductas desarrolladas por Compañía Papelera Sarandí S.A.I.C.I.I.A., desde una parte, y por los *façoniers*, desde la otra, en que la primera *provee* materia prima (además de marcas y modelos) a los segundos, que la transforman por su cuenta y según las pautas indicadas por aquélla, cabe preguntarse si la figura de la locación de obra podría continuar siendo una opción viable para explicar la relación jurídica habida. Es decir, se impone indagar si la obligación de realizar la obra —aún cuando no contemplare, para el empresario, la de aportar los insumos— continúa reuniendo las características definitorias del contrato en cuestión.

Pues bien, la solución a ese interrogante viene dada por la misma norma que proporciona la noción del contrato de obra. En efecto, dispone el art. 1629 que "[p]*uede contratarse un trabajo o la ejecución de una obra, conviniendo en que el que la ejecute ponga sólo su trabajo o su industria, o que también provea la materia principal*" (el destacado no pertenece al original). Como resulta evidente, el aspecto atinente al aporte de los materiales admite la configuración de dos casos posibles: *a*) que quien aporte los materiales sea el dueño (locatario; en el caso, la sociedad actora); o *b*) que lo sea quien debe ejecutar el *opus* (locador; en el particular, los terceros que —como puntualiza el lúcido voto de mi colega—desarrollan la actividad industrial).

Sin embargo, ambas modalidades importan la celebración de un contrato de obra. En efecto, si bien modernamente se entiende que, mediando silencio sobre el particular, será el locador (también denominado *empresario*) el que deba aportar los materiales (ver, al respecto, art. 1155 del Proyecto de Reformas al Código Civil preparado por la Comisión designada por decreto Nº 468/92), lo cierto es que la provisión de materia prima por parte del dueño también encuentra sustento en el ámbito de esta figura contractual.

3. En este punto, asimismo, resulta de interés comparar la locación de obra antes definida con la de servicios. Es que, dicha diferenciación trae aparejadas

diversas consecuencias prácticas: *a*) si se trata de locación de servicios y la cosa sobre la que recae el trabajo perece, igualmente habrá que pagar el trabajo; no así, en cambio, en el caso de una locación de obra; *b*) mientras en la segunda el plazo de la prescripción para exigir el pago del precio es el ordinario de diez años (art. 4023 del Código Civil), en la primera existen diversos plazos que en forma particularizada trata el legislador (arts. 4032 a 4035 del citado cuerpo legal); *c*) en caso de desistimiento unilateral del dueño de la obra, deberá abonar la totalidad de los gastos, trabajos y utilidades que el locador esperaba obtener (art. 1638), mientras que en la locación de servicios sólo deberá abonarse el trabajo ejecutado; *d*) en esta última, el locatario responde frente a terceros por el hecho del locador; en la de obra, por su parte, dicha responsabilidad la asume el empresario (o locador).

Asimismo y concretamente en el caso bajo estudio, la aplicación de una u otra figura podría importar tanto como determinar la calidad de fabricante exento de la actora.

Varios criterios existen para materializar la distinción entre ambos contratos. Un primer criterio apunta al elemento subordinación jurídica. Se dice que en la locación de servicios, el locador está a las ordenes del locatario, éste tiene facultad de dirección del trabajador; no ocurriría lo mismo en la de obra, sin perjuicio de la facultad de contralor que sobre ella le cabe al dueño (entre nosotros, SALVAT, RAYMUNDO M., *Tratado de Derecho Civil argentino. Contratos*, t. V, Buenos Aires, TEA, 1946, § 1194; BORDA, GUILLERMO A., *Tratado de Derecho Civil argentino. Contratos*, t. II, Buenos Aires, Perrot, 1969, § 979; SPOTA, ALBERTO, *Tratado de locación de obra*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1977, § 3, 13 y ss.).

El segundo criterio finca en determinar si se han asumido obligaciones de medio o de resultado. Se entiende que el locador de obra asume hacia el locatario una obligación de resultado, mientras que el de servicios se compromete a realizar un trabajo, típica obligación de medios (entre nosotros, MACHADO, JOSÉ O., *Exposición y comentarios del Código Civil argentino*, t. IV, Buenos Aires, 1922, p. 412, LÓPEZ DE ZAVALÍA, FERNANDO J., *Teoría de los contratos. Parte especial*, t. 3, Buenos Aires, Vïctor P. de Zavalía, 1993, § 5, p. 92; PIANTONI, MARIO A., *Contratos civiles*, t. II, Córdoba, Marcos Lerner, 1993, § 65, p. 162).

El último y tercer criterio de distinción estaría dado por la forma de retribución; así, se dice que si lo que se retribuye es el tiempo, nos encontraríamos ante una locación de servicios, mientras que si lo que se retribuye es el resultado conseguido, nos encontramos ante la locación de obra (LAFAILLE, HÉCTOR, *Curso de contratos*, t. II, Buenos Aires, Biblioteca Jurídica Argentina, 1928, p. 279, § 429 *bis*).

A nuestro entender, sin embargo, ninguno de tales criterios, individualmente considerados, dan la total demarcación entre ambas figuras jurídicas; no obstante lo cual todos contienen principios de verdad, por lo que el estudio del negocio concreto a la luz del conjunto de ellos permitirá distinguir con nitidez los supuestos dudosos.

4. En conclusión, las consideraciones *supra* vertidas permitirían encuadrar la vinculación jurídica del caso en el concepto de locación de obra; ello, en respaldo de la invocación —realizada por ambas partes— de que los *façoniers* son terceros distintos de la firma actora y aún cuando la entrega de insumos era obligación de la demandante. En este sentido, dejo expresado mi voto.-

El **Dr. Eduardo Ángel Russo** adhiere al voto de la **Dra. Nélida Mabel Daniele**.

En mérito a lo antedicho, el Tribunal resuelve revocar la decisión de grado, y —por ende— rechazar la acción interpuesta por Papelera Sarandí, con costas a la vencida en ambas instancias (conf. art. 62 del CCAyT).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase al juzgado de origen.