

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

PODER JUDICIAL MENDOZA

Fs.: 109

N.º Actuación: 1052656043

CUIJ: 13-06810336-8()

OPEN MALL S.A. C/ ADMINISTRACION TRIBUTARIA MENDOZA (A.T.M.) P/ ACCIÓN PROCESAL ADMINISTRATIVA

106063383

En Mendoza, a veinte días del mes de abril del año dos mil veintiséis reunida la Sala Segunda de la Excelentísima Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario, tomó en consideración para dictar sentencia definitiva en la causa N° 13-06810336-8 “Open Mall S.A. c/ Administración Tributaria Mendoza (A.T.M.) P/ Acción Procesal Administrativa”

De conformidad con lo decretado en fecha 12/11/2025 quedó establecido el siguiente orden de votación de la causa por parte de los Señores Ministros del Tribunal: primero Dr. Omar A. PALERMO; segundo Dr. José V. VALERIO y tercero, Dr. Mario D. ADARO.

ANTECEDENTES

A fs. 22/36 la empresa Open Mall S.A. (en adelante OMSA) por medio de apoderado, incoa acción procesal administrativa contra la Administración Tributaria Mendoza (en adelante ATM) con el objeto de que se anule la Resolución Administrativa N° 150/2021 emanada del Administrador General de la ATM de fecha 21/12/2021, así como sus antecedentes, Resolución DGR N° 59/2020 dictada por la Dirección General de Rentas y Resolución N° 414/2019 del Departamento Determinación de Oficio (en adelante DDO), mediante la cual se aprueba la determinación tributaria practicada a la firma OMSA por el DDO en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante ISIB), por los períodos fiscales 1/2012 a 7/2016 imponiéndose además una multa por los

pretendidos incumplimientos a sus obligaciones sustanciales, por ocasionar todo ello un gravamen irreparable a su parte.

A fs. 58 se admite formalmente la acción y se ordena correr traslado de la demanda al Administrador General de la ATM y al Sr. Fiscal de Estado.

Por escrito cargo N° 7237817/2023 la ATM contesta demanda y por escrito cargo N° 7335466/2023 lo hace Fiscalía de Estado.

Admitidas las pruebas ofrecidas y agregados los alegatos presentados por las partes, por escrito cargo N° 8381167/2024 corre incorporado el dictamen del Sr. Representante del Ministerio Público Fiscal, quien propicia la desestimación de la demanda.

A fs. 108 se llama al acuerdo para sentencia.

De conformidad con lo establecido por el art. 160 de la Constitución de la Provincia, esta Sala se plantea las siguientes cuestiones a resolver:

PRIMERA CUESTIÓN: ¿Es procedente la acción procesal administrativa interpuesta?

SEGUNDA CUESTIÓN: En su caso, ¿qué solución corresponde?

TERCERA CUESTIÓN: Pronunciamiento sobre costas.

A LA PRIMERA CUESTIÓN EL DR. OMAR PALERMO, DIJO:

I.- RELACIÓN SUCINTA DE LAS CUESTIONES PLANTEADAS

Posición de la parte actora

Solicita que se anule la Resolución Administrativa N° 150/2021 emanada del Administrador General de la ATM de fecha 21/12/2021, así como sus antecedentes, Resolución DGR N° 59/2020 dictada por la Dirección General de Rentas y Resolución N° 414/2019 del DDO, mediante la cual se aprueba la determinación tributaria practicada a la firma OMSA por el DDO en el ISIB, por los períodos fiscales 1/2012 a 7/2016 imponiéndose además una multa por los pretendidos incumplimientos a sus obligaciones sustanciales, por ocasionar todo ello un gravamen irreparable a su parte.

Sostiene la improcedencia de la determinación tributaria dado que OMSA tiene como actividad principal el alquiler de locales comerciales bajo el formato de centro comercial o shopping, marco en el cual además de los cánones de

alquiler mensuales, se recuperan de los locatarios los gastos comunes que hacen al funcionamiento del centro comercial, a prorrata entre todos ellos.

Expresa que en ese contexto, el organismo fiscal, dejando de lado la verdad real y en base a aspectos formales consideró que existe discordancia entre la sustancia económica del negocio jurídico y la forma o estructura que el contribuyente empleó para plasmarlo, por lo que equiparó las expensas comunes administradas por OMSA, con ingresos gravados en el ISIB (art. 168 CFM), como si realmente se tratara de una retribución por una venta o por un servicio prestado, lo que a todas luces no es así.

Considera que todas aquellas erogaciones que demandan las tareas de mantenimiento y conservación que hacen al funcionamiento u operatividad del centro comercial, constituyen indudablemente meros recuperos de gastos hechos por cuenta de terceros (locatarios) y no pueden ser entendidos como un ingreso propiamente dicho, gravable en ISIB, realidad que el organismo no puede desconocer. Alega que la situación es análoga a la que se presenta con los gastos que cualquier consorcio de propietarios de un edificio de propiedad horizontal o barrio privado lleva a cabo en beneficio de la comunidad de propietarios.

Entiende que los supuestos ingresos de la sociedad administradora, no son tales, sino que son propiamente expensas cobradas a los locatarios para sufragar los gastos necesarios para el cumplimiento de los objetivos del centro comercial y no retribuyen otra actividad comercial ni industrial, ni la administradora los distribuye entre los socios, por lo que no encuadra en el hecho imponible.

Describe el hecho imponible en el ISIB, indicando que no todos los ingresos resultan alcanzados por el gravamen, sino solo aquellos que constituyan una retribución o una contraprestación, un pago, un precio derivado del ejercicio de la actividad gravada.

Destaca que la administración se abroqueló en el pretendido requisito de la onerosidad (art. 159 CFM), descartando con ello, la ausencia de ánimo de lucro. Puntualiza que el criterio fiscal importa trastocar gravemente la base imponible que debe considerarse a los fines del cálculo del impuesto, que en el caso sería únicamente el cobro de los alquileres a los locatarios de los locales comerciales. Entonces, tratándose de expensas, OMSA oficia, contrariamente a lo pretendido por ATM, como un mero recuperador de gastos por ser la sociedad administradora.

Entiende que su parte, al recuperar gastos operativos, no persigue un propósito de lucro lo que torna inconstitucional al art. 159 (hoy art. 163) del CFM citado en la resolución recurrida, por encontrarse en franca contradicción con el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la LCF, al gravar con el impuesto una actividad sin fines de lucro.

Explica que los gastos recuperados para cubrir tareas de conservación y mantenimiento propias de la operatividad de todo el centro comercial, es decir, gastos para atender servicios comunes del mall, -tales como sueldos del personal, custodia de archivos, mensajería, servicios de fotocopiadora, viandas y otros similares-, no son ingresos que queden en OMSA y, luego, puedan distribuirse a sus accionistas, como sí lo son los cánones locativos que la empresa declara como base imponible y sobre los cuales se paga el ISIB.

Denuncia que la determinación practicada por el fisco, contiene cálculos y estimaciones que implicaron la pérdida de la tasa cero o reducida que en esa etapa liminar no podrían haberse llevado a cabo, en tanto la determinación no se encontraba firme.

Finalmente, sostiene la improcedencia de la sanción por entender que fue impuesta sin sumario alguno y sin respetar el derecho de defensa. Afirmar que no existe un comportamiento social disvalioso (elemento subjetivo) y cuestiona la imposición de los intereses por considerar que la mora en el ingreso del tributo no le era imputable y que no se tuvo por configurado el elemento subjetivo. En subsidio, solicita la aplicación de los mínimos legalmente tolerados (10%) al no estar explicitados los fundamentos de la graduación de la sanción.

Posición de la demandada directa

El representante de la ATM, en primer lugar efectúa una negativa de los hechos afirmados por la actora y describe los antecedentes de lo actuado en sede administrativa.

Luego, afirma que la determinación tributaria es procedente, debido a que de la inspección realizada por el DDO, surge que OMSA factura tres conceptos fundamentales a los locatarios que derivan de los respectivos contratos de alquiler: a) canon: es el monto del alquiler que cobra la empresa por los locales en donde el locatario ejerce su actividad comercial; b) expensas o gastos comunes: comprende todos aquellos conceptos que hacen al funcionamiento u operatividad del centro comercial y la empresa lo distribuye entre todos los locatarios. Se incluyen allí los siguientes conceptos: gastos en personal (sueldos

y jornales, cargas sociales, SAC proporcional, honorarios profesionales, otros gastos en personal), aseo y limpieza (empresa de limpieza, bromatología, desinfección, mantenimiento y desagotes cloacales, etc.), seguridad y vigilancia (servicio mensual y materiales de vigilancia, etc.), papelería y correo (librería y papelería, insumos para PC, fletes y franqueos, etc.), repuestos y reparaciones (reformas y reparaciones extraordinarias, etc.), tributos (tasas municipales, impuesto inmobiliario, irrigación, impuesto automotor), parquización y jardinería (combustibles, fertilizantes, etc.), servicios públicos (energía eléctrica, obras sanitarias, servicio de gas, irrigación), seguros (seguro integral de comercio, responsabilidad civil, etc.), otros servicios (alquiler de fotocopidora, cafetería, viandas para el personal, custodia de archivos, mantenimiento de computadoras, procesamiento de datos de sueldos, etc), diversos e imprevistos (decoración navidad, etc.); c) fondo de promoción: comprende aquellos conceptos vinculados a actividades de promoción, marketing, eventos tendientes a aumentar la afluencia de clientes al centro comercial, publicidad oral y en vía pública, promociones especiales para días festivos, etc.

Sostiene que se verificó que la actora no solo cobra a sus locatarios el monto del alquiler mensual, sino que también aquellos gastos mencionados en los puntos b) y c) del párrafo anterior, considerando a estos como un "recupero de gastos" y asimilando su cobro a lo que ocurre en un edificio de propiedad horizontal. Por tanto, los inspectores concluyeron que existe una discordancia entre la sustancia económica del negocio y la forma jurídica que el contribuyente utiliza para plasmarlo. Por ello, en virtud del principio de realidad económica (art. 6 del Código Fiscal) se entendió que no corresponde considerar como "recupero de gastos" a los ingresos derivados de los conceptos referidos previamente (ptos. b y c), sino como ingresos gravados por el ISIB correspondientes a la actividad "Operaciones con inmuebles propios o de terceros, explotación, loteos, organización y subdivisión, compra, venta y administración" -Código N° 831018-.

En base a lo anterior, asevera que la firma OMSA ofrece a los locatarios un servicio que trasciende el alquiler del local, y que abarca un amplio espectro de prestaciones que lógicamente son retribuidas por los locatarios, por lo que la forma jurídica utilizada para instrumentar tales retribuciones no tiene ningún efecto en lo que refiere al encuadre tributario del negocio y por tanto, aunque las diferentes prestaciones estén contenidas en el contrato de alquiler y la firma sostenga que son meros "recuperos de gastos", aquellas constituyen un servicio que tiene su retribución correspondiente, por lo que es correcto gravar tales ingresos.

Entiende que, contrariamente a lo afirmado por la actora, no corresponde atender al "ánimo de lucro" a fin de analizar la cuestión, ya que el artículo 163 del Código Fiscal (anterior art. 159 CF) define al hecho imponible del ISIB, y al hacerlo solo exige onerosidad en el ejercicio de la actividad, la cual constituye una situación objetiva que se presenta cuando ambas partes obtienen una utilidad o prestación, contrariamente a lo que sucede con la gratuidad, tal como ocurre en el caso de la actora.

Añade que de ninguna manera el artículo citado entra en colisión con el artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, sino que aquel complementa a este último, porque la ley nacional solo establece las características básicas del impuesto y, en cuanto a las actividades, conforme expresa, se encuentran alcanzadas cualquiera de ellas con o sin fin de lucro, solo requiere habitualidad. Además refiere que esta interpretación va a tono con el Consenso Fiscal suscripto el 27 de diciembre de 2021, por el Poder Ejecutivo Nacional y los representantes de las provincias, aprobado por Ley 27.687.

Niega que la sanción impuesta a la actora haya sido sin sumario previo. Por el contrario, relata que la instrucción de sumario se constituyó a través del Acta de Inicio de Inspección IB-3580, notificada a la firma con fecha 19/08/2016, mediante la cual se comunicó a la firma las sanciones que podrían aplicarse en caso de verificarse las infracciones a las disposiciones legislativas vigentes. A su vez, señala que la Vista N° 329/2018 fue otorgada a fin de que la contribuyente realice el descargo pertinente y se le hizo saber que su conducta encuadraba en lo dispuesto por el art. 57 del CF, referido a la infracción de omisión de impuestos, a la vez que describía los hechos que configuran la infracción.

En relación a la multa, explica que el tipo infraccional del art. 57 del Código Fiscal sanciona a quien omitiere el ingreso del tributo en su justa medida, hecho que efectivamente ocurrió; la figura requiere de dos elementos: en primer lugar, el ingreso en defecto del gravamen que constituye un ilícito de resultado, es decir, que haya una lesión efectiva al bien jurídico tutelado, que es la renta pública y en segundo lugar, se requiere un medio comisivo, que puede ser la falta de declaraciones juradas o que la presentada sea inexacta, de manera que pueda ingresarse el impuesto en defecto, tal como ocurrió en el caso bajo análisis; ambos elementos se configuran en el caso.

Arguye que se aplicó la sanción de multa del 200%, dentro de la escala prevista por el art. 57 del C. Fiscal, y por otra parte, de acuerdo a la regla prevista por la Resolución General N° 07/14 que establece que se aplicará el máximo legal

(art. 16) excepto cuando se configuren los supuestos previstos por la propia Resolución (art. 17), referidos al momento de pago; de tal manera, al no configurarse ninguno de los supuestos aludidos en el caso bajo análisis, corresponde aplicar el máximo legal, tal como se hizo, por lo que corresponde desestimar el planteo realizado por la actora.

Por último, respecto al pedido de la actora que se la exima del pago de los intereses, en razón de que la mora en el ingreso del impuesto no le es imputable, sostiene que la aplicación de intereses es una compensación al acreedor por el uso del capital que realizó su deudor al no haberlo cancelado en término, y que en materia tributaria, se encuentra previsto expresamente por el artículo 55 del Código Fiscal, por lo que no existe ninguna circunstancia para eximir a la actora de su pago.

Posición de Fiscalía de Estado

La Subdirectora de Asuntos Judiciales del organismo, manifiesta que se limitará a ejercer el control de legalidad del proceso conforme lo previsto en el art. 177 de la C.P y ley 728, adhiriendo a la contestación formulada por la demandada directa, y que estará a las probanzas de los hechos invocados por las partes, estando a lo que este Tribunal resuelva en la sentencia.

Dictamen del Procurador General

El Representante del Ministerio Público Fiscal, por los fundamentos que expone, entiende que la resolución que se pretende impugnar se ajusta a derecho, no se avizora voluntarista, ni adolece de vicios. En cambio, la misma resulta adecuada a los hechos comprobados y debidamente fundada, por lo que siendo legítima procede la desestimación de la demanda.

II.- PRUEBA RENDIDA

- a).- Instrumental obrante a fs. 1/21 y copia digitalizada de los antecedentes administrativos precedentes a este proceso identificados como expediente n° 14983-D-2016-01130 agregada mediante escrito cargo N° 5944704/2022.
- b).- Pericia contable presentada por la Cdra. María Eugenia Soledad Caleri, mediante escritos cargos N° 8009710/2023 y 8060352/2023.

III.- SOLUCIÓN DEL CASO

1.- Cuestión a resolver

Atento a cómo ha sido planteada la controversia corresponde analizar la legitimidad del obrar administrativo impugnado, en concreto, la Resolución Administrativa N° 150/2021 emanada del Administrador General de la ATM de fecha 21/12/2021, así como sus antecedentes, Resolución DGR N° 59/2020 dictada por la Dirección General de Rentas y Resolución N° 414/2019 emitida por el DDO, mediante la cual se aprueba la determinación tributaria practicada a la actora en el ISIB, por los períodos fiscales 1/2012 a 7/2016 imponiendo además intereses y multa.

2.- Antecedentes relevantes

De la compulsa del procedimiento administrativo precedente a este proceso jurisdiccional y de las afirmaciones no controvertidas entre las partes, surgen las siguientes circunstancias relevantes:

El procedimiento administrativo se inició a través de las Actas de Inspección N° IB-2290 y N° IB-3575, notificadas a la firma actora con fechas 13/02/2014 y 19/08/2016, respectivamente (fs. 1/13).

En base a las actas antes referidas, la ATM solicitó documentación respaldatoria, informes y justificaciones a la firma OMSA, respecto de diferencias constatadas en el ISIB, en relación a las declaraciones juradas presentadas por los períodos involucrados (1/2012 a 7/2016), emplazándola por cinco días a presentarla (fs. 17/20).

A fs. 24/40 el DDO emite informe de inspección y determinación de oficio del ISIB en base al análisis de la documentación aportada por OMSA y de la información obtenida de los sistemas de datos de la ATM.

A fs. 41/49 el Jefe del DDO emite la Vista N° 329/2018 (22/10/2018), la cual fue notificada a OMSA (28/12/2018, fs. 50), por medio de la cual, se decidió otorgar vista a la citada firma de las actuaciones administrativas y liquidaciones del ISIB, con motivo de las impugnaciones y/o cargos que surgen de la fiscalización practicada por los períodos 01°/2012 a 07°/2016, de conformidad con lo dispuesto en el art. 78 del C.F. (to. 1993 y sus modif.) a fin de que formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho. Asimismo, en dicho acto se dejó constancia que al momento de la regularización se resolverá aplicando intereses resarcitorios según art. 55 del C.F. (to. 1993 y sus modif.) y se aplicarán las sanciones establecidas en el artículo 57 del C.F. (to. 1993 y sus modif.).

A fs. 52 y 54/71 OMSA contesta la vista conferida.

A fs. 78/86 el DDO de la ATM emitió la Resolución N° 414/2019 en el marco de la cual, entre otras cuestiones, procedió a liquidar al día 30/09/2019 la deuda resultante correspondiente a impuesto, intereses y multa art. 69 del C.F. la que se gradúa al 200% para los periodos 01/2012 al 07/2016, de conformidad con lo dispuesto por el Art. 16 de la Res. Gral. N° 07/2014.

Asimismo, decidió: Art. 1- Aprobar la determinación tributaria practicada a la firma OPEN MALL S.A., por el cobro del impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 01°/2012 al 07°/2016. Art. 2- Aplicar al citado contribuyente en virtud de lo dispuesto por el artículo 69 Código Fiscal (t.o. 2019) y según Art. 16 de la Resolución General 07/2014 una multa por infracción a sus obligaciones sustanciales por los períodos 01°/2012 a 07°/2016 de PESOS: Nueve millones setecientos cuatro mil ochocientos quince con 47/100 (\$ 9.704.815,47). Art. 3- Intimar al contribuyente para que dentro de los quince (15) días a partir de la notificación ingrese la suma adeudada en concepto de impuesto, intereses y multa artículo 69 Código Fiscal (t.o. 2019) liquidada al 30/09/2019 y consignada analíticamente en planilla que se adjunta de acuerdo al siguiente detalle:

| | |
|--|------------------|
| Impuesto sobre los Ingresos Brutos | \$ 1.991.344,81 |
| Intereses Art. 62° Código Fiscal | \$ 2.861.384,82 |
| Multa artículo 69° Código Fiscal y | |
| Res. Gral. 10/2012..... | \$ 9.704.815,47 |
| TOTAL..... | \$ 14.557.545,10 |

Según Resolución General 07/2014, en su artículo 17° inc. c) establece que si la totalidad de las obligaciones fiscales se regularizan dentro de los quince (15) días de la presente, podrá solicitar la reducción de la multa artículo 57° Código Fiscal al 60%, presentando nota donde estipule que se allana a los montos determinados y renuncia a iniciar cualquier acción administrativa.

A fs. 87 se notificó por cédula a la actora la citada resolución.

A fs. 91/179 la firma OMSA interpuso Recurso de Revocatoria contra el Resolución DGR N° 414/2019.

A fs. 190/192 rola dictamen legal y a fs. 193/199 el Director General de Rentas de la ATM emitió la Resolución DGR N° 59/2020 -notificada a fs. 200- que, en su parte pertinente, dispuso: Artículo 1°- Aceptar formalmente y rechazar

sustancialmente el recurso de revocatoria incoado por el Sr Julián Groisman, en nombre y representación de la firma OPEN MALL S.A, contra la Resolución N° 414/2019, agregada a fs. 78/86 del Expte. N° 14983-D-2016-01130, emitida por el Departamento Determinación de Oficio, por la cual se aprueba la determinación tributaria por el cobro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos fiscales 01/2012 a 07/2016, aplica la multa por infracción a sus deberes sustanciales e intereses, y en consecuencia, ratifíquese en todas sus partes el dispositivo atacado, por las razones expuestas en los considerandos precedentes. Artículo 2°- Emplazar a la contribuyente para que dentro del término de quince (15) días hábiles posteriores de recibida la presente notificación, ingrese lo adeudado en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, multa prevista por el artículo 69 del Código Fiscal, (t.o. s/Dto. 1176/2019) e intereses, que serán determinadas de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 62 del aludido texto legal. La falta de pago dará lugar al cobro por vía de apremio.

A fs. 203/218 la actora interpuso recurso jerárquico contra la resolución anterior y a fs. 219/228 se emitió la Resolución Administrativa N° 150/2021 emanada del Administrador General de la ATM, en fecha 21/12/2021, por la cual se admitió formalmente y se rechazó en lo sustancial el recurso interpuesto por OMSA.

3.- Precedentes del Tribunal

Algunos aspectos de la problemática planteada en este caso han sido analizados y resueltos en el precedente de esta Sala de Competencia Originaria de la Suprema Corte de Justicia, CUIJ N° 13-07224506-1, caratulado: “IL NOVO VILLAGGIO S.A. C/ ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MENDOZA (A.T.M.) P/ ACCION PROCESAL ADMINISTRATIVA (ART. 2 INC. 4 LEY 9.423; ART. 1° CPA; ART. 187 LEY 9003)”, sentencia de fecha 22/08/2025.

Otras cuestiones que atañen a la problemática que aquí debe resolverse, también han sido tratadas en el precedente de la ex Sala Segunda de esta Suprema Corte de Justicia, CUIJ: 13-04647568-7, caratulado “LA BARRACA MALL S.A. C/ ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MENDOZA P/ ACCIÓN PROCESAL ADMINISTRATIVA”, sentencia de fecha 3/04/2023..

Por consiguiente, varias de las consideraciones plasmadas en los citados precedentes serán aplicadas al presente caso, con las adecuaciones correspondientes que atañen a sus particulares circunstancias.

4.- Análisis de los agravios formulados por la actora

a.- El presente conflicto radica, principalmente, en el planteo formulado por la actora, en cuanto sostiene que el acto impugnado equiparó las expensas comunes administradas por OMSA, con ingresos gravados en el ISIB (art. 168 CFM), como si realmente se tratara de una retribución por una venta o por un servicio prestado, lo que, a su entender, no es correcto. Afirma que la actividad principal que desarrolla es el alquiler de locales comerciales bajo el formato de centro comercial o shopping y asegura que recupera de los locatarios los gastos comunes que hacen al funcionamiento del centro comercial.

En este marco, se recuerda que la Ex Sala Primera de este Tribunal en “Fundación de Prestadores de Salud Mendoza” (sentencia del 01/02/2019 en CUIJ N° 13-04018168-1), sostuvo que las obligaciones tributarias tienen su origen en la realización o verificación del hecho o conducta descripta por el legislador como hipótesis de incidencia; y que ese mandato legislativo puede estar acompañado por otra previsión legal que tenga por efecto la neutralización del nacimiento de la obligación de pago del tributo, o su morigeración, pese a haberse materializado el supuesto fáctico tipificado como hecho generador del gravamen, y que cuando ello ocurre nos hallamos frente a una exención tributaria.

Además, vale recordar que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del Poder Legislativo (Fallos: 182:486; 186:258; entre otros), es decir la letra de la ley es su primera fuente de interpretación, y las exenciones tributarias han de interpretarse en forma estricta (Fallos: 184:5; 242:207; 258:17; 264:137).

Bajo tales pautas corresponde determinar si las actividades desarrolladas por la actora y por las que se efectuó la determinación aquí cuestionada, encuadran en el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos previsto en el artículo 163 del Código Fiscal (T.O. a partir del año 2019 a la fecha, idem art. 159 T.O. anterior al año 2019), que grava “*el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Mendoza del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste (...)*”.

Al respecto, cabe recordar que el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo de naturaleza real que grava la circulación de la riqueza (LS 224-287), es decir, es un tributo local, indirecto y real, que exige habitualidad y onerosidad en la actividad gravada, debiendo atenderse a la naturaleza específica de la actividad desarrollada para determinar la existencia o no del

hecho imponible (LS 247-226; LS 526-179, entre otros), y su carácter indirecto conduce a considerar que es trasladable al consumidor en el precio final del producto (SCJM, Sala II, “Oeste Embotelladora SA”, sentencia de fecha 04/03/2015).

Descartado que, en el presente, no se discute el requisito de la habitualidad de la actividad desarrollada por la actora, es decir la reiteración de acciones con cierta permanencia y organización, cabe adentrarnos en la existencia o no del requisito de la onerosidad, y si en el caso, aun siendo onerosa la actividad, se encuentra o no gravada en función del ánimo de lucro que la actora afirma no poseer en aquello que considera un mero recupero de gastos operativos.

En el presente caso, el DDO de la ATM verificó que la firma OMSA, se encuentra inscripta como contribuyente local en los códigos de actividad 837026 (Operac. c/inmuebles propios, incluy. alquiler); 500077 (Const. y ref. Infraest. (incl.terr.p/loteo); 500046 (Construcciones no clasif. en otra parte); 711632 (Servicios de lavado automático de automóviles) y 111296 (Cultivo de nogales y plantas de frutos).

También se constató que en la explotación del centro comercial “Palmares Open Mall” la actora factura tres conceptos fundamentales a los locatarios que derivan de los respectivos contratos de alquiler: a) canon: es el monto del alquiler que cobra la empresa por los locales en donde el locatario ejerce su actividad comercial; b) expensas o gastos comunes: comprende todos aquellos conceptos que hacen al funcionamiento u operatividad del centro comercial y la empresa lo distribuye entre todos los locatarios. Se incluyen allí los siguientes conceptos: gastos en personal (sueldos y jornales, cargas sociales, SAC proporcional, honorarios profesionales, otros gastos en personal), aseo y limpieza (limpieza-empresa, contenedores, bromatología, desinfección, mantenimiento y desagotes cloacales, etc.), seguridad y vigilancia (servicio mensual vigilancia y materiales de vigilancia, etc.), papelería y correo (librería y papelería, insumos PC, fletes y franqueos, etc.), repuestos y reparaciones (reformas y reparaciones extraordinarias, etc.), impuestos (tasas municipales, impuesto inmobiliario, irrigación, impuesto automotor), parquización y jardinería (jardinería-combustibles, fertilizantes, etc.), servicios públicos (energía eléctrica, obras sanitarias, servicio de gas, etc.), seguros (seguro integral de comercio, responsabilidad civil, etc.), otros servicios (alquiler de fotocopidora, cafetería, viandas para el personal, custodia de archivos, mantenimiento de computadoras, procesamiento de datos de sueldos, etc.), diversos e imprevistos (decoración navidad, etc.); c) fondo de promoción: comprende aquellos conceptos vinculados a actividades de promoción,

marketing, eventos tendientes a aumentar la afluencia de clientes al centro comercial, publicidad oral y en vía pública, promociones especiales para días festivos, etc.

Del análisis de la información obtenida, los inspectores actuantes del DDO encontraron diferencias a favor de la ATM debido a que la actora, no sólo cobra a sus locatarios el monto del alquiler mensual, sino también aquellos gastos mencionados en los puntos b) y c) del párrafo anterior, considerándolos como un “recupero de gastos” y asimilándolo a lo que ocurre en un edificio de propiedad horizontal. Explica que no corresponde tal encuadre, sino que tales gastos deben catalogarse conforme a la actividad “Operaciones con inmuebles propios o de terceros, explotación, loteos organización y subdivisión, compra, venta y administración -cód. 831018”.

Por consiguiente, los inspectores entendieron que existe una discordancia entre la sustancia económica del negocio y la forma jurídica que el contribuyente utiliza para plasmarlo. Por ello, consideraron pertinente aplicar el principio de realidad económica, toda vez que los referidos gastos son en realidad “ingresos” cobrados por la firma OMSA a sus locatarios para hacer frente a los costos necesarios para el desarrollo de una de sus actividades bajo el encuadre “administración del centro comercial”. Por tal motivo, se configura el hecho imponible alcanzado por el impuesto sobre los Ingresos Brutos y, los referidos ingresos derivados del cobro de “gastos comunes” y “fondo de promoción” fueron asignados por el DDO al código de actividad “Operaciones con inmuebles propios o de terceros, explotación, loteos organización y subdivisión, compra, venta y administración -cód. 831018” en la que el contribuyente no se encontraba inscripta.

Es decir que, de las constancias de la causa se advierte que OMSA ejerce la explotación integral del centro comercial, que comprende los locales comerciales y los espacios comunes dentro del mismo. En su carácter de propietaria exclusiva del inmueble y titular de la unidad de negocio, asume la gestión total del complejo. Dicha función conlleva, además de la locación de los locales comerciales, la administración operativa y el cobro de expensas destinadas a la conservación, mantenimiento y al fondo de promoción comercial.

Dicho de otro modo, OMSA como administradora y propietaria del centro comercial “Palmares Open Mall” no solo alquila metros cuadrados, sino que vende un “paquete” que incluye ubicación, flujo de clientes, seguridad, limpieza, publicidad y marca, todo lo cual conforma una unidad de negocio.

Por ende, si tenemos presente que en este caso particular OMSA no sólo es la administradora del centro comercial, sino que también es la propietaria y explotadora integral del mismo, los gastos incluidos como expensas deben considerarse parte del precio del servicio de locación que cobra a los locales comerciales dentro del establecimiento, máxime cuando las sumas aludidas representan una parte de la retribución obtenida por la firma en función de aquellos gastos inherentes a la actividad que le es propia.

Esta postura es acorde a la línea trazada por el Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, Sala II, en el caso “Procosud S.A.” de fecha 22/05/2012. En efecto, allí se señaló que el criterio rector para desentrañar el punto, transita por visualizar si las sumas aludidas representan una parte de la retribución obtenida por la firma en función de aquellos gastos inherentes a la actividad que le es propia...” y que “las sumas obtenidas, bajo el concepto de “expensas”, por una empresa dedicada al alquiler de espacios para la explotación de negocios en un inmueble de su propiedad, representan la retribución obtenida por la firma, que ésta ha determinado en función de aquellos gastos inherentes a la actividad que le es propia, pues el recupero de gastos que aquella impone a los puesteros debe ser entendido como un acrecentamiento del valor de la contratación y, por ende, un ingreso gravado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos” (Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, Sala II, Procosud S.A. 22/05/2012).

Por consiguiente, a la luz del principio de la realidad económica previsto en el artículo 6 del Código Fiscal, en virtud del cual “en materia tributaria cabe atender - más allá de la denominación o tratamiento discrecionalmente adoptado en cada caso por los particulares - a la real naturaleza de los actos, situaciones y relaciones económicas que realicen, persigan o establezcan los contribuyentes, de modo tal que no se obvie la finalidad de la norma y su significación económica (arts. 11 y 12 de la ley 11.683)”, (CSJN, Fallos: 315:2798), el organismo recaudador analizó las circunstancias fácticas, reales y concretas de la sociedad accionante, y con una solución adecuada, enmarcó correctamente la actividad en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Por los argumentos precedentes, el agravio en trato no puede prosperar.

b.- Otro argumento que sustenta la posición de la actora, apunta a que el recupero de gastos operativos -expensas- no persigue un propósito de lucro, lo que tornaría inconstitucional al art. 159 (hoy art. 163) del CFM por encontrarse en franca contradicción con el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la LCF, al gravar con el ISIB una actividad sin fines de lucro.

En este sentido, explica que los gastos recuperados para cubrir tareas de conservación y mantenimiento propias de la operatividad del centro comercial, no son ingresos que queden en OMSA y luego puedan distribuirse a sus accionistas, como sí lo son los cánones locativos que la empresa declara como base imponible y sobre los cuales se paga el ISIB.

En primer lugar resulta pertinente recordar las premisas jurisprudenciales en torno al control constitucional de las normas. Así, hemos sostenido que la declaración de inconstitucionalidad de una disposición es un acto de gravedad institucional, configurativa del remedio extremo al que el juzgador debe acudir sólo como última ratio, cuando no tiene otra alternativa posible (LS 397-102, 224-119). De tal manera, la afectación debe aparecer de una manera clara, ostensible, porque afecta seria y gravemente el ordenamiento jurídico, razón por la cual se trata de una medida restrictiva, de carácter excepcional y ante la evidencia del daño producido a los derechos y a las garantías de ese nivel (LS 285-102). Además, la declaración de inconstitucionalidad importa el desconocimiento de los efectos, para el caso, de una norma dictada por un poder de jerarquía igualmente suprema, por lo que el ejercicio de la potestad que se deriva de la citada doctrina constituye un remedio de ultima ratio que debe evitarse de ser posible mediante una interpretación del texto legal en juego compatible con la Ley Fundamental o cuando exista la posibilidad de dar una solución adecuada del litigio por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa (conf. Fallos: 330:855; 331:2799; 340:669; 341:1675, entre otros).

Tal postura ha sido sostenida en el orden nacional (Fallos: 335:2333 “Rodríguez Pereyra”), al reafirmar el criterio de que sólo resulta procedente el reproche de inconstitucionalidad en la medida en que quede palmariamente demostrado en el pleito que el gravamen invocado puede únicamente remediarse mediante la declaración de inconstitucionalidad de la norma que lo genera (ver también Fallos: 343:345, “B, J.M.”, del voto del Dr. Rosatti).

A la luz de tales pautas debe analizarse el planteo de la actora. Al respecto, cabe recordar que en el año 1988 se dictó la Ley de Coparticipación Federal 23.548, que en su artículo 9 inciso b) apartado 1, estableció que el ISIB deberá ajustarse a características básicas, entre las que destacó "Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos...". En

el artículo 2, de la Ley Provincial 5.139 (B.O. 04/09/1988) se asumieron expresamente las obligaciones a que se refiere el artículo 9 de la Ley 23.548.

Como puede apreciarse, el requisito de la “habitualidad” de la actividad empresaria que la norma regula con criterio residual, al referirse a “toda otra actividad habitual”, es lo que determina el hecho imponible.

A su vez, debe tenerse en cuenta que el artículo 159 del Código Fiscal, en su texto anterior al año 2019 (idem art. 163 a partir de ese año), dispuso que estará alcanzado por el impuesto sobre los ingresos brutos “el ejercicio habitual y a título oneroso (...) o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- (...)”. En el análisis de este artículo, la doctrina destaca que la relevancia del “ejercicio habitual y a título oneroso” por tratarse de dos condiciones que emplean todas las legislaciones para precisar el hecho imponible (Código Fiscal de la Provincia de Mendoza comentado, María Gabriela Ábalos, tomo II p. 57 La Ley 2013), ello así, independientemente de si son lucrativas o no.

Por otra parte, el 27/12/2021 fue suscripto el Consenso Fiscal que, en su Cláusula Segunda, con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dispuso que las Provincias se comprometen a “determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso -lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales (...)”. El mismo fue aprobado por Decreto Nacional 2.250 de fecha 30/12/2021 y por Ley 27.687 (B.O. 04/10/2022). La Ley Provincial 9.398 (B.O. 28/07/2022) ratificó el Decreto 2.250/21 y aprobó el Consenso Fiscal suscripto entre el Presidente de la Nación y el Gobernador de la Provincia, entre otros mandatarios provinciales.

De lo expuesto surge claramente que no hay contradicción alguna entre las normas analizadas. En cambio, tomando la letra de la ley como primera fuente de interpretación (Fallos: 184:5; 242:207; 258:17; 264:137) se advierte que los textos normativos citados se complementan mutuamente.

Al razonamiento anterior debe añadirse que, si bien la actora esboza un cuestionamiento a la validez constitucional de la norma local, en torno al conflicto con la inteligencia de la ley intrafederal, el mismo se observa ineficaz e inoficioso, dado que de las constancias obrantes en este caso particular no es posible concluir que en la emisión del acto impugnado, la demandada haya incurrido en transgresiones constitucionales del tenor de las denunciadas por la accionante.

En efecto, desde el examen de la finalidad, la norma no grava el resultado, sino el ánimo de lucro, y en el caso, no se evidencia con absoluta

claridad que el ejercicio de las actividades que desarrolla la accionante, dentro de las cuales está llevar a cabo la administración del centro comercial “Palmares Open Mall” como propietaria y explotadora integral del mismo, no tengan tal fin de lucro.

Es decir, no se logra advertir que los actos jurídicos de Open Mall S.A. no pretendan obtener un beneficio, por el contrario, tratándose de una sociedad anónima lo razonable sería suponer la intención de generar beneficios para luego repartirlos entre sus accionistas. De manera que, como se razonó antes, los gastos incluidos como expensas deben considerarse parte del precio del servicio de locación que cobra a los locales comerciales dentro del establecimiento y, por tanto, las sumas aludidas representan una parte de la retribución obtenida por la firma en función de aquellos gastos inherentes a la actividad que le es propia.

Por consiguiente, el planteo en trato debe ser rechazado.

c.- La actora denuncia que la determinación practicada por el fisco, contiene cálculos y estimaciones que implicaron la pérdida de la tasa cero o reducida que en esa etapa liminar no podrían haberse llevado a cabo, en tanto la determinación no se encontraba firme.

La vaguedad y carencia probatoria en torno a este planteo, son aspectos que denotan la inatendibilidad del mismo. No obstante, cabe destacar que conforme a lo razonado en los puntos precedentes, la determinación practicada por el DDO y luego confirmada por las resoluciones que han sido objeto de cuestionamiento en este proceso deben considerarse legítimas y razonables.

d.- La actora sostiene la improcedencia de la sanción por entender que fue impuesta sin sumario alguno y sin respetar el derecho de defensa. Afirmar además que no existe un comportamiento social disvalioso (elemento subjetivo) y cuestiona los intereses. En subsidio, solicita la aplicación de los mínimos legalmente tolerados (10%) al no estar explicitados los fundamentos de la graduación de la sanción.

De las constancias de la causa se desprende que el procedimiento administrativo se inició a través de las Actas de Inspección N° IB-2290 y N° IB-3575, notificadas a la firma actora con fechas 13/02/2014 y 19/08/2016, respectivamente.

En base a las actas antes referidas, la ATM solicitó documentación respaldatoria, informes y justificaciones a la firma OMSA, respecto de

diferencias constatadas en el ISIB, en relación a las declaraciones juradas presentadas por los períodos involucrados (1/2012 a 7/2016), emplazándola por cinco días a presentarla. Luego, el DDO emitió informe de inspección y determinación de oficio del ISIB en base al análisis de la documentación aportada por OMSA y de la información obtenida de los sistemas de datos de la ATM.

Posteriormente, el DDO emitió la Vista N° 329/2018 (22/10/2018), la cual fue notificada a OMSA (28/12/2018), por medio de la cual, se decidió otorgar vista a la citada firma de las actuaciones administrativas y liquidaciones del ISIB, con motivo de las impugnaciones y/o cargos que surgen de la fiscalización practicada por los períodos 01°/2012 a 07°/2016, de conformidad con lo dispuesto en el art. 78 del C.F. (to. 1993 y sus modif.) a fin de que formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho. Asimismo, en dicho acto se dejó constancia que al momento de la regularización se resolverá aplicando intereses resarcitorios según art. 55 del C.F. (to. 1993 y sus modif.) y se aplicarán las sanciones establecidas en el artículo 57 del C.F. (to. 1993 y sus modif.).

En ejercicio de su derecho de defensa, OMSA tuvo oportunidad de contestar la vista conferida y luego, el DDO de la ATM emitió la Resolución N° 414/2019, la que fue debidamente notificada a la actora quien interpuso Recurso de Revocatoria el que fue rechazado por el Director General de Rentas de la ATM mediante Resolución DGR N° 59/2020 contra la cual OMSA interpuso recurso jerárquico, rechazado sustancialmente por Resolución Administrativa N° 150/2021 emanada del Administrador General de la ATM, en fecha 21/12/2021.

De lo expuesto se advierte que la actora fue notificada desde un primer momento -Vista N° 329/2018- que su conducta encuadraba en lo dispuesto por el art. 57 del CF, referido a la infracción por omisión de impuestos y que luego, al emitirse la Resolución N° 414/2019, en su artículo 2° dispuso “Aplicar al citado contribuyente en virtud de lo dispuesto por el artículo 69 Código Fiscal (t.o. 2019) y según Art. 16 de la Resolución General 07/2014 una multa por infracción a sus obligaciones sustanciales por los períodos 1°/2012 a 07°/2016 de PESOS: Nueve millones setecientos cuatro mil ochocientos quince con 47/100 (\$ 9.704.815,47).

Por consiguiente, de lo actuado en sede administrativa se desprende que la ATM ha obrado en el marco de la regulación específica que atañe al procedimiento de determinación de oficio (arts. 95, 96 y cc. del CF) y ha respetado en todo momento el derecho de defensa de la actora.

Otro aspecto que cabe analizar es que la omisión de impuestos reprimida por el Código Fiscal con multa, está constituida por el incumplimiento culposo total o parcial de las obligaciones fiscales. Por tanto, la figura requiere un elemento subjetivo que la actora dice estar ausente en el caso.

La doctrina ha explicado que el incumplimiento al que refiere la norma debe vinculárselo con aquellas conductas de los contribuyentes que implican autodeclarar una obligación en defecto, o no declarar estando obligados a hacerlo, o no aportar los datos necesarios para que la Administración determine la deuda en aquellos tributos que son de determinación mixta y que, como consecuencia de tales acciones u omisiones, se tribute menos de lo debido. Es decir, la omisión que debe castigarse es la de quienes declaran total o parcialmente una obligación en defecto, o no la declaran, o no contribuyen a determinarla correctamente, y a partir de ello es que no dan debido cumplimiento a la obligación sustancial de pago, ya sea porque la misma no se generó, ya sea porque se generó en menor medida que la debida (Código Fiscal de la Provincia de Mendoza comentado, María Gabriela Ábalos, tomo I p. 326, La Ley 2013).

En el presente caso, la circunstancia objetiva sobre el incumplimiento de OMSA por declarar parcialmente una obligación en defecto, está fuera de discusión pues es justamente lo que la ATM ha determinado de oficio y sancionado mediante los actos atacados, cuya legitimidad ha sido considerada en los puntos precedentes.

Ahora bien, en lo que respecta al elemento subjetivo del tipo, la norma fiscal analizada recrimina el incumplimiento culposo total o parcial de las obligaciones fiscales, es decir, que sea imputable al autor a título de impericia o negligencia, al no haber tomado los recaudos necesarios para declarar en forma debida y oportuna su obligación, faltando a los deberes de cuidado que deben observarse a fin de cumplir cabalmente con la obligación fiscal de exteriorizar el propio débito tributario (Op. Cit. p. 328). Estas circunstancias se encuentran probadas y surgen palmariamente de lo actuado en sede administrativa, con lo cual estamos en presencia de un hecho culposo que habilita la aplicación de la sanción contenida en la norma.

Si la actora hubiese actuado con pericia y diligencia suficientes podría haber cumplido con sus obligaciones en debida forma y de esa manera hubiera evitado incurrir en la omisión de impuestos con la consecuente sanción de multa.

Finalmente, cabe ingresar en el tratamiento del agravio expuesto en subsidio por la actora, por el cual solicita la aplicación de los mínimos legalmente tolerados (10%) al no estar explicitados los fundamentos de la graduación de la sanción.

Sobre la multa aplicada y su graduación, cabe recordar que este Superior Tribunal de Justicia tiene establecida una precisa jurisprudencia en relación al control jurisdiccional del alcance de las facultades administrativas en materia sancionatoria (ver LS: 292-1; 296-134; 298-209; 299-110; 304-66, 347-178; 379-176, entre muchos otros). En lo que aquí interesa, cabe destacar los siguientes puntos:

Los jueces, en principio, no pueden, sin correr el riesgo de interferir inconstitucionalmente, controlar cualquier sanción que se impone por parte de la Administración Pública. Así pues, la magnitud de las sanciones está, en principio, reservada al razonable criterio de la autoridad administrativa, salvo ilegitimidad o arbitrariedad manifiesta. Por lo que cabe apartarse de las sanciones impuestas por un tribunal administrativo si del examen de los hechos concretos surge que las mismas no guardan proporción con la falta imputada, o si los hechos no han sido probados.

Las garantías constitucionales del debido proceso y de la defensa en juicio son de inexcusable observación en todo tipo de actuaciones, inclusive en los procedimientos administrativos de naturaleza disciplinaria (confr. CSJN, *Fallos*: 308:191; 316:2043; 324:3593). A su vez, ellas demandan la posibilidad de que el requerido haya tenido conocimiento de la acusación en su contra, de ser oído y de que se le dé ocasión de hacer valer sus medios de defensa.

A la luz de tales principios cabe examinar la razonabilidad de la graduación de la multa en cuestión. Sin perjuicio de ello, no puede soslayarse además que la normativa aplicable al presente caso, artículo 69 del Código Fiscal (t.o. 2019) y art. 16 de la Resolución General 07/2014 de ATM, determina los criterios para establecer el quantum de la sanción y delimita el margen de discrecionalidad que cuenta la administración para ello. En este afán, la normativa citada, establece: que la multa es graduable desde un diez por ciento (10%) hasta un doscientos por ciento (200%) del monto del débito tributario (art. 69 CF idem. art. 57 CF texto anterior). Por su parte, el art. 16 de la Resolución General 07/2014 de ATM dispone que para los casos contemplados en el artículo 57° del Código Fiscal (t.o. s/Dto. N° 1284/93 y sus modificatorias), la multa será del doscientos por ciento (200%) del monto del débito tributario omitido, salvo lo previsto en los artículos 17 y 17 bis de esta resolución.

Es decir, que la regla general indica que corresponde aplicar en casos como el presente, una multa del doscientos por ciento (200%) del monto del débito tributario omitido, salvo las excepciones contempladas en los artículos 17 y 17 bis.

El referido artículo 17 establece que “A los contribuyentes y demás responsables, excluidos los agentes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los que abonen el tributo por el Régimen Simplificado, requeridos o intimados por la Administración Tributaria Mendoza, independientemente de la aplicación de la multa prevista en el artículo 56 del Código aludido, les será aplicable una graduación del: a) del diez por ciento (10%) de multa cuando las obligaciones fiscales se regularicen

dentro de los quince (15) días de notificado el requerimiento o la intimación. A los fines de aplicar la reducción de multas señalada el contribuyente o responsable deberá presentar nota en la que solicita la reducción de multa y renuncia a iniciar cualquier acción administrativa relacionada con la regularización de deuda que efectúa. b) Del treinta por ciento (30%) de multa cuando las obligaciones fiscales se regularicen hasta los quince (15) días de notificada el acta de determinación tributaria (art. 78° del Código Fiscal), y c) Del sesenta por ciento (60%) de multa cuando las obligaciones fiscales se regularicen con posterioridad a los quince (15) días de notificada el acta de determinación tributaria y hasta los quince (15) días de notificado el acto administrativo que establece el artículo 83° del Código Fiscal. Para aplicar la reducción de multas señalada en los incisos b) y c), el contribuyente o responsable deberá presentar nota en la que solicita la reducción de multa, se allana a los montos determinados y renuncia a iniciar cualquier acción administrativa relacionada con la regularización de deuda que efectúa”.

Y el artículo 17 bis de dicha resolución establece: “Los contribuyentes incluidos en el Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que debiendo recategorizarse no lo hubieran efectuado o cuando lo hubieran realizado lo hagan en forma deficiente, serán pasibles de la multa prevista en el artículo 57° del Código Fiscal (t.o. 1993 y modif.), determinada de la siguiente forma: a) Del 50% sobre el débito tributario omitido, cuando el ajuste corresponda a una (1) categoría. b) Del 100% sobre el débito tributario omitido, cuando el ajuste sea de dos (2) categorías. c) Del 150% sobre el débito tributario omitido, cuando el ajuste sea de tres (3) categorías, y d) Del 200% sobre el débito tributario omitido, cuando corresponda la exclusión al presente régimen”.

Así las cosas, de las constancias de la causa no surgen alegadas, y menos aún, probadas, las referidas situaciones de excepción que podrían haber habilitado la reducción de la multa.

Como corolario de lo hasta aquí razonado, la sanción de multa no luce irrazonable, desproporcionada o arbitraria. Por el contrario, la misma se ha impuesto en el marco de la normativa aplicable y se ajusta adecuadamente a las circunstancias del caso. Asimismo, la empresa sancionada ha tenido oportunidad de defensa, de ser oída y ofrecer prueba, por lo que tampoco se advierte transgresión alguna al derecho de defensa. Todo lo cual conduce al rechazo del agravio analizado en este punto.

Por último, cabe señalar que el planteo de improcedencia de los intereses también debe ser desestimado pues parte de la base de tomar por cierto que la mora en el ingreso del tributo no le era imputable, o que no se tuvo por configurado el elemento subjetivo, cuestiones que ya han sido analizadas precedentemente, con resultado desfavorable a la actora.

En virtud de todo lo anterior, y si mis distinguidos colegas de Sala comparten la solución propuesta, corresponde rechazar la demanda.

ASÍ VOTO..

Sobre la misma cuestión el Dr. Valerio adhiere por los fundamentos al voto que antecede.

SOBRE LA SEGUNDA CUESTIÓN, EL DR. OMAR ALEJANDRO PALERMO, dijo:

Atento lo resuelto en la cuestión anterior, corresponde omitir opinión sobre este punto, por cuanto fue planteado eventualmente, sólo para el caso de que aquella resultara afirmativa.

ASÍ VOTO.

Sobre la misma cuestión el Dr. Valerio adhiere al voto que antecede. **SOBRE LA TERCERA CUESTIÓN, EL DR. OMAR ALEJANDRO PALERMO, dijo:**

De conformidad con lo resuelto en las cuestiones precedentes, las costas deben imponerse a la parte actora vencida (cfr. art. 36 del CPCCT y art. 76 del CPA) y la regulación de honorarios ha de diferirse para su oportunidad.

ASÍ VOTO.

Sobre la misma cuestión el Dr. Valerio adhiere al voto que antecede.

Con lo que terminó el acto, procediéndose a dictar la sentencia que a continuación se inserta:

SENTENCIA:

Y VISTOS:

Por el mérito que resulta del acuerdo precedente la ex Sala Segunda de la Excma. Suprema Corte de Justicia fallando en definitiva,

RESUELVE:

1º) Rechazar la acción procesal administrativa interpuesta a fs. 22/36 por Open Mall S.A.

2º) Imponer las costas del proceso a la accionante vencida (art. 36 CPCCT y 76 del CPA).

3º) Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad.

4º) Dar intervención a la ATM y a la Caja Forense a los fines pertinentes.

Regístrese. Notifíquese y oportunamente, archívese.

DR. OMAR ALEJANDRO PALERMO
Ministro

DR. JOSÉ V. VALERIO
Ministro

CONSTANCIA: se deja constancia que la presente resolución no es suscripta por el Dr. Mario D. Adaro por encontrarse en uso de licencia (art. 88 ap. III del C.P.C.C.yT.) Secretaría, 20 de abril de 2026.

