



Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Fiscalía 1ra Inst. CAYT 3

**CARÁTULA: PETROBRAS ARGENTINA SA CONTRA GCBA Y OTROS
SOBRE IMPUGNACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS**

EXPTE. C43834-2013/0

Juzgado: 21 Secretaría: 42

Equipo Fiscal N° 3 Dictamen N° 1003-2014

Señor Juez:

I. Vienen las presentes actuaciones a tenor de la vista conferida a fs. 519.

II. EL ROL DEL MINISTERIO PUBLICO FISCAL.

En este aspecto corresponde resaltar que el Fiscal General de la Ciudad en su dictamen n° 10886/2014 ha descripto de forma precisa y clara cuál es el rol de esta oficina judicial la cual es compartida íntegramente por el suscripto. En tal sentido, entiendo oportuno hacer propias sus argumentaciones y detallar de qué forma corresponde entender dicho rol.

Previo a efectuar cualquier consideración, conviene recordar el plexo normativo que habilita a este órgano de la constitución local actuar ante estos estrados.

La Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dispuso en el art. 124 que el Ministerio Publico tiene autonomía funcional y autarquía dentro del Poder Judicial, estableciendo que se encuentra a cargo de un/una Fiscal General, un Defensor/a General y un/a Asesor/a General.

En esta inteligencia, entre las funciones asignadas estableció, en lo que aquí interesa:

a) la promoción de la actuación de la Justicia en defensa de la legalidad de los intereses generales de la sociedad, conforme los

principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica, y

b) velar por la normal prestación del servicio de justicia y procurar ante los tribunales la satisfacción del interés social.

Por otra parte, la ley orgánica del Ministerio Público N°1.903 previa dentro de las competencias del art. 17), " 1. *Intervenir en todos los asuntos en los que se hallaren involucrados el interés de la sociedad y el orden público.* 2. *Promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad y de los intereses generales de la sociedad [...]* 5. *Intervenir en los procesos en que se cuestione la validez constitucional de normas jurídicas de cualquier jerarquía, y en los que se alegare privación de justicia.* 6. *Velar por la observancia de la Constitución Nacional, los Tratados Internacionales, la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires y las leyes nacionales y locales.* 7. *Defender la jurisdicción y competencia de los tribunales, asegurar la normal prestación de la función judicial y velar por el efectivo cumplimiento del debido proceso legal*".

Por su parte, el art. 18 de la Ley 4891 establece que el Ministerio Público ejerce la defensa del interés social de modo imparcial.

De lo expuesto se colige que el Ministerio Público Fiscal, en tanto actúa de manera imparcial, no ejerce la representación de parte en el proceso, en uso de las funciones y atribuciones conferidas le compete primordialmente la estricta defensa de la legalidad de los intereses generales de la sociedad, la normal prestación del servicio de justicia, la satisfacción del interés social, el resguardo del debido proceso y la observancia de las normas.

Dicha tutela, excede el mero interés particular y de sus planteos, siendo por tanto bienes indisponibles para las partes en particular.

Con tal criterio expuesto (en igual sentido, cfr. SPOTA, Alberto, *Intervención obligada del Ministerio Público Fiscal de la CABA*, DPI Diario del 20/05/2014.), en cumplimiento de la manda constitucional y legal citada se ejercerá la respectiva tutela la cual podrá abstraerse de los planteos que pudieran ser efectuados por las partes intervinientes en el proceso.

III. BREVE RELATO DE LOS HECHOS

III.1. Se trata de una acción iniciada por Petrobras Argentina SA contra el GCBA a fin de que se declare la nulidad de la Resolución N° 310/AGIP/2013, por medio de la cual se desestimó el recurso jerárquico

incoado por su parte y, en consecuencia, confirmó la resolución 1263/DGR/2012, que había rechazado el recurso de reconsideración contra la resolución 400/DGR/2012, en virtud de la cual se le impugnaron las declaraciones juradas presentadas en relación con los anticipos mensuales del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos respecto de los períodos 4, 6 y 7 del año 2005; 1 a 3 y 6 a 12 del 2006; 1 a 9 y 12 del 2007; y 1 a 5 y 7 a 12 del 2008, e impuso una multa por considerarla incurso en la infracción de omisión impositiva.

La demanda plantea diversos aspectos por lo que los reseñaré a fin de dar una acabada idea del planteo,

III.1.1. Inicialmente, efectuó un análisis del artículo 9 del código de rito local, interpretando que el instituto del *solve et repete* allí contenido no resulta aplicable al caso, pues hasta tanto recaiga sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, el acto administrativo impugnado carece de fuerza ejecutoria.

En cuanto al agravio central del caso, señala que el procedimiento administrativo que efectuó la determinación de oficio que aquí impugna adoleció de vicios manifiestos, en tanto la inspección que lo motivó sólo consideró aquellos períodos fiscales en los cuales se había generado un saldo a favor del fisco, y no en los que se había generado uno a favor del contribuyente. En este sentido, postuló que tomar la totalidad de los períodos fiscales genera como resultado un saldo a su favor, lo cual habría sido rechazado por el fisco en tanto sostuvo que ella no se encuentra obligada a compensar los saldos de oficio -y que es deber del contribuyente regularizar su situación fiscal- sino a determinar los saldos a favor de ella. Sostuvo que ello se revela, también, en el hecho de que mediante la resolución 400/DGR/2012 realizó una reliquidación de los conceptos determinados durante el trámite del procedimiento, excluyendo aquellos períodos en los que existía un saldo a su favor, lo que, además, afectó su derecho de defensa, puesto que manifestó que se le debería haber corrido una nueva vista.

Señaló que la nulidad reseñada se vislumbra también en cuanto el Fisco omitió, al momento de correrle vista de las actuaciones en los términos del artículo 126 del Código Fiscal (t.o. 2011), esgrimir las causas del ajuste afectando su derecho de defensa. Manifestó que durante la tramitación del procedimiento administrativo tal planteo fue rechazado, en tanto se sostuvo que, teniendo en cuenta que tal irregularidad podría ser subsanada en sede judicial, no podría solicitarse la nulidad por la nulidad misma. En este sentido, indicó que también resultan nulas las resoluciones que determinaron el gravamen a ingresar,

en virtud de que no efectuaron ninguna consideración respecto de las defensas y argumentos que articuló, ni de la prueba que ofreció.

Asimismo, señala que en sede administrativa planteó la prescripción respecto a los períodos 4, 6 y 7 del año 2005; 1 a 3 y 6 a 12 del 2006; y 1° del 2007, ya que en la especie resultaba aplicable lo dispuesto por el artículo 4027, inciso 3°, del Código Civil. La mencionada pretensión, adujo, fue desestimada por el Fisco, quien sostuvo que resultaba aplicable al caso las normas del Código Fiscal. Contrariamente a ello, postuló que los argumentos utilizados por el Fisco colisionan con lo dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Bottoni".

Por otro lado, advirtió que, teniendo en cuenta que lo aquí debatido modificaría las bases imponibles del resto de las jurisdicciones, la pretensión fiscal resulta improcedente, ya que debería haberse aplicado el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de modo que los restantes estados locales intervengan en el proceso. En este sentido relató que resulta ser una empresa que cuenta con cinco agrupamientos, los cuales realizan actividades totalmente independientes, por lo que, a pesar de llevar una contabilidad única, confecciona los coeficientes finales del régimen del Convenio Multilateral de forma separada. Cuestionó el criterio empleado por el fisco toda vez que las actividades que realizan los cinco agrupamientos, no resultan escindibles o separables entre sí, dado que son realizadas por un único contribuyente, por lo que correspondía la realización de un único coeficiente.

Plantea que la interpretación que realiza el Fisco resulta dogmática puesto que no coincide con la realidad económica de la empresa, ya que las unidades de negocio que posee no constituyen procesos ni sub procesos interrelacionados entre sí, como tampoco un proceso único o combinación de actividades, sumado a que contradice los principios de legalidad y territorialidad, en tanto se pretende gravar por actividades que no son desarrolladas en su territorio, ya sea en materia de ingresos como de gastos. En este sentido, consideró que no resultan aplicables los criterios del convenio sujeto o convenio actividad, ya que su situación es distinta, toda vez que la totalidad de sus actividades se encuentran sujetas a las disposiciones del Convenio Multilateral.

Finalmente, señala que el hecho que la Administración no haya cuestionado las anteriores liquidaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en las que se utilizaron también coeficientes distintos para cada actividad, resulta violatorio de la doctrina de los actos propios.

III.1.2. En cuanto a la multa, solicitó que sea dejada sin

efecto, por entender que carece de los requisitos objetivos y subjetivos necesarios para su configuración, ya que, en primer lugar, resulta improcedente la determinación del gravamen y, por otro lado, no hubo una conducta dolosa o culposa de su parte, sino un error en la interpretación de la norma.

III.1.3. Asimismo, plantea que la AGIP sólo ha ajustado los períodos que le dan saldo a su favor, prescindiendo de los meses en los que resulta con el mismo criterio aplicado, saldo a su favor –del contribuyente actor-. En tal sentido, plantea que se reconozca el saldo a su favor y se compensen los tributos reclamados por medio de la teoría de las compensaciones asimétricas (fs.1vta y 9/ 12 vta).

III.1.4. Señala que se encuentran prescriptas las facultades del organismo fiscal para reclamar cualquier diferencia referida al tributo sobre los períodos 4, 6 y 7 del 2005, 1 a 3 y 6 a 12 de 2006, y 7 de 2007, como así también la multa, en atención al inicio del cómputo de la prescripción en virtud de las disposiciones del Código Civil (fs.25vta /32).

III.1.5. Finalmente, plantea la improcedencia de los intereses resacitorios aplicados por no darse el supuesto de mora culpable (fs.49/51 vta) y de la multa por existir un error excusable (fs. 47/49).

III.2. A fs. 426/490 el GCBA contesta demanda, efectúa la negativa genérica y solicita el rechazo de la acción.

En particular, señala con respecto a la prescripción que los tributos son anuales y que su prescripción se rige por el Código Fiscal (fs. 443/459. Argumenta a favor de la legitimidad de la determinación y de la multa impuesta (fs. 459/484); y finalmente señala que al haber obrado con culpa, se aplican los intereses moratorios del art. 509 del Código Civil, por lo que no resulta aplicable la compensación toda vez que para que ello ocurra ambas deudas deben ser líquidas y exigibles, y en su defecto, la actora debió promover una solicitud de compensación en sede administrativa (fs.484/488 vta).

IV. DEBIDO PROCESO

En cuanto a la afectación de la garantía a ser oído que ensaya la actora, cabe señalar que ésta encuentra su recepción constitucional en diversas normas del ordenamiento jurídico local, nacional e internacional. Con ella se persigue preservar el derecho de defensa del administrado, habilitando una instancia de producción de prueba y refutación e impugnación de aquellas que pretendan hacerse

valer en su contra.

El debido proceso adjetivo debe entenderse como principio derivado de la garantía constitucional de la defensa en juicio el cual tiende no sólo a la defensa del interés privado del particular, sino que también obra como garantía del interés público, al paso que con el procedimiento también se persigue indirectamente la satisfacción de este último (conf. Hutchinson, T., *"La Ley Nacional de Procedimientos Administrativos"*, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1985, pág. 30).

Este principio fundamental implica, entre otros, el derecho a ser oído, es decir, al análisis de los argumentos relevantes expuestos por el administrado. En efecto, este derecho, ya sea para receptar o rechazar la pretensión es un principio fundante del debido proceso adjetivo y de la garantía del derecho de defensa que se desprende, tanto del art. 18 de la Constitución Nacional, como del art. 13 inc.3 de la Constitución de la Ciudad.

En este aspecto, cuadra remarcar que el planteo de nulidad esbozado tiene un objetivo claro: sanear el procedimiento de vicios y errores, manteniendo su buen orden y el pleno ejercicio del derecho de los justiciables con anterioridad a un decisorio. Así la nulidad del acto afecta al debido proceso legal si impide al justiciable ser oído y ejercer el derecho de defensa en juicio. En este sentido, ha de señalarse que la interpretación acerca de la existencia de una nulidad debe ser restrictiva (FENOCHIETTO, Carlos Eduardo, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Comentado, Anotado y Concordado con los Códigos Provinciales*, Astrea, 1999, Ciudad de Buenos Aires, T I, pág. 651).

Asimismo, Couture tiene dicho que las **nulidades no tienen por finalidad satisfacer caprichos formales sino enmendar perjuicios efectivos** que hubieren surgido de la desviación de los métodos de debate, cada vez que esta desviación suponga restricción de las garantías a que tienen derecho los litigantes (COUTURE, *Fundamentos*, p. 390).

Ahora bien, la actora manifiesta que en sede administrativa se vio privada de este derecho, pues no se le habría corrido vista del cambio de criterio aplicado por el ente recaudador para ratificar la determinación de oficio que le practicara, impidiéndole de este modo defenderse y acompañar pruebas que hacían a su defensa antes del dictado del acto de determinación (fs.16/16 vta.).

No obstante ello, la actora ha tenido la oportunidad de efectuar los planteos pertinentes relativos a la cuestión en discusión

durante todo el procedimiento administrativo. Asimismo, corresponde advertir que la causa fue declarada de puro derecho (v. foja 515 vta.) sin que en esta instancia se haya ordenado la producción de prueba alguna y sin que ello haya sido objetado por la actora.

Por tales motivos, no visualizó ni someramente un perjuicio efectivo de la contribuyente, máxime que en última instancia será el Tribunal quien deberá hacer mérito de las defensas opuestas.

En tal sentido, tomando como punto de partida lo antedicho y por aplicación del criterio restrictivo en la materia, entiendo que correspondería rechazar este planteo de la contribuyente.

V. COMPENSACIÓN

V.1. En cuanto a la compensación, la actora plantea que la AGIP sólo ha ajustado los períodos que le dan saldo a su favor, sin tomar en cuenta aquellos meses en los que resulta saldo a su favor –del contribuyente-. En tal sentido, plantea que se reconozca su crédito fiscal y se compensen los tributos reclamados por medio de la teoría de las compensaciones asimétricas (fs. 9/ 12 vta).

Por su parte, el GCBA señala que la actora debió promover una solicitud de compensación en sede administrativa (fs.484/488 vta).

Así trabada la cuestión, cabe señalar que el art. 55 del Código Fiscal (to 2011) prevé que *“La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos puede compensar de oficio o a pedido de los contribuyentes sus saldos acreedores”* y que *“Los contribuyentes y responsables deberán interponer ante la Dirección General de Rentas reclamo de repetición o compensación de los tributos, cuando consideren que el pago ha sido indebido y sin causa”* (art. 58).

V.2. Ahora bien, sobre el punto, me permito señalar que en la causa “Droguería Americana” el Tribunal Superior de Justicia, en una primera sentencia se expidió con respecto al instituto de la compensación, sosteniendo que resulta un excesivo rigor formal exigir el cumplimiento de los cauces formales cuando efectivamente existe un saldo a favor del contribuyente. No obstante esta no era una sentencia definitiva, por lo que remitió el expediente a la Sala II del CAyT, para que dicte nueva sentencia. Esta se expidió respecto de la compensación y la admitió. Luego, el GCBA interpuso recurso de inconstitucionalidad, el cual fue rechazado en la segunda sentencia del TSJ (ver TSJ, Expte. n° 1898/02 “Droguería Americana c/ GCBA (Dir. Gral. de Rentas- Resolución

7346-1991) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR- s/ recurso de apelación ordinario concedido" y expte. n° 1899/02 "GCBA s/ queja por recurso de in-constitucionalidad denegado" en "Droguería Americana c/ GCBA (Dir. Gral. de Rentas-Resolución 7346-1991) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR"; sentencia del 17/11/03; Sala II, "Droguería Americana c/ GCBA s/ Recurso de Apelación Judicial c/ Decisiones de DGR, Expte. RDC 23, sentencia del 11/05/2005; TSJ, "Droguería Americana SA c/ GCBA s/ recurso de apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido" y su acumulado expte. n° 4315/05 "Droguería Americana S.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Droguería Americana S.A. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ recurso de apelación'", sentencia del 09/10/06) .

En particular, en el considerando décimo del voto del Dr. Casás en la primera intervención señalada de la causa "Droguería Americana" se señala que *"Respecto de la compensación, más allá de los recaudos formales contemplados en las normas adjetivas, que limitan la ágil utilización de este medio extintivo por parte del contribuyente, es bueno resaltar que tales preceptos, por su rigidez y formalismo, no pueden ser llevados al extremo de obligar al contribuyente o responsable a ingresar al Fisco importes no adeudados, cuando, en realidad, él es acreedor tributario, ya que, en tal caso, la pura ritualidad, enderezada a efectivizar un flujo caudaloso en la recaudación, no puede convertirse en un obstáculo para la realización efectiva del derecho y de la justicia".* Asimismo agregó terminantemente que *" La pretensión del Organismo Fiscal de vedar al contribuyente la posibilidad de valerse de la compensación aplicando sus créditos impositivos contra obligaciones por el mismo gravamen, alegando razones puramente formales, importa (...)desnaturalizar la sustancia técnica del impuesto allí discutido 'con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos'".*

En este sentido es que considero que si efectivamente se acredita en autos que había un saldo a favor del contribuyente no tomado en cuenta por la Administración al momento de la determinación de oficio, este debió haber sido acogido desde el momento en que la parte lo petitionó como argumento en sede administrativa, de conformidad con la jurisprudencia indicada.

No obstante ello, y en caso de considerarse que la Administración obró de un modo ritualista, no se me escapa que esta se encontraba obligada a aplicar las resoluciones que establecen el procedimiento de la compensación y que conjuntamente con el texto del

Código Fiscal representan el ordenamiento tributario local. En efecto, la Resolución N° 2218-DGR-02 **en su art. 2 establece que** “ *En las solicitudes impulsadas por los contribuyentes o responsables, tendientes al reconocimiento de saldos a su favor, tanto sea por compensación como a través del recurso de repetición, la Dirección General de Rentas ha de limitarse a corroborar su procedencia y magnitud, sin impulsar gestión alguna tendiente a la fijación de saldos a favor de los contribuyentes o responsables, más allá de lo peticionado y sin perjuicio del pleno ejercicio de la facultad de fiscalización del tributo*” . Asimismo, el art. 3 **establece que** “ Los saldos a favor de los contribuyentes o responsables, cuyo reconocimiento no hubiera sido solicitado por los interesados, exclusivamente a su iniciativa y de conformidad a las previsiones de la Resolución N° 480-DGRyEI-97 (BO 147) no han de ser autorizados por la Dirección General; salvo que, con posterioridad al dictado de la presente, los contribuyentes o responsables ajusten su petición a lo reglado por Resolución N° 480-DGRyEI-97”.

Por su parte, Resolución N° 480-DGRyEI-97 establece que “*Las pretensiones de reducir, por razones conceptuales y no de mero cálculo el importe original de cualquier anticipo o declaración jurada final del impuesto sobre los Ingresos Brutos y de compensar los saldos acreedores que pudieren resultar para los contribuyentes deben ser autorizados por resolución fundada de esta Dirección General*” (art.1) .

V.3. En este sentido, el Tribunal deberá resolver además de la eventual existencia de saldos a favor del contribuyente la eventual tensión entre la normativa citada y la jurisprudencia reseñada. Dicho análisis escapa a la intervención de este Ministerio Público por ser cuestiones de hecho y prueba, sino perjuicio de lo cual, me permito señalar que a tenor de la normativa citada que regula el comportamiento administrativo, del cual la demandada no puede sustraerse sin afectar el principio de legalidad es que considero que al momento de imponerse eventualmente la costas, las mismas debería ser por su orden.

IV. PRESCRIPCIÓN

VI.1. En cuanto a la prescripción del reclamo, la cuestión a dirimir es la normativa aplicable al caso, es decir, si rige el plazo de prescripción del Código Civil o Código Fiscal.

En tales condiciones he de señalar que cobra máxima relevancia la pacífica jurisprudencia del Címero Tribunal de la República, en donde se desconoce las facultades de los estados locales a regular el

instituto prescripción por considerar que el mismo es uno de orden público y consiguientemente, la competencia de legislar en la materia fue delegada a la Nación en virtud de lo dispuesto por el artículo 75, inc. 12 de la CN (*Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda* —Fallos 326:3889—, sentencia del 30 de septiembre de 2003, *Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés —ejecutivo — apelación — recurso directo*, registro del Alto Tribunal Letra F, Número 391, Libro XLVI, sentencia del 1 de noviembre de 2011, y *Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal — radicación de vehículos*, registro del Alto Tribunal Letra G, Número 37, Libro XLII, sentencia del 6 de diciembre de 2011).

Asimismo, cuadra resaltar que recientemente el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires —en adelante TSJ— por aplicación de la doctrina de “Fallos” 307:1094, ha hecho suya la citada doctrina de la CSJN, dejando a salvo la opinión de cada uno de sus integrantes (cfr. sentencia del 22 de octubre de 2013, expte. n° 9070/0, *in re* “Marini, Osvaldo Oscar s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/ Osvaldo Marini s/ ej. fisc. - avalúo”).

VI.2 Ahora bien, la doctrina de la CSJN en la que sustenta la decisión el TSJ, prevé que “... *carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia*” (CSJN, Fallos, 307:1094), doctrina también aplicable a la jurisprudencia del TSJ (cfr. Sentencia de este último Tribunal del 16 de junio de 2009, expte. N° 6204/08, *in re* “Sastre, Graciela S/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘GCBA c/ Sastre s/ Ejecución Fiscal’, voto del Dr. Casas, considerando 4).

En dicho orden de ideas, cabe destacar que a modo de ver del suscripto hay un nuevo argumento que permitiría al Tribunal apartarse de la doctrina de la CSJN.

Este encuentra sustento en **el nuevo Código Civil de la Nación**, sancionado como ley nacional n° 26.994 (promulgado por el decreto 1795/2014 y publicado en el Boletín Oficial n° 32985 del 08/10/2014).

Téngase presente que la citada norma fue sancionada por el Senado de la Nación el 28 de noviembre de 2013 —con 39 votos a favor y 1 en contra— y por la Cámara de Diputados de la Nación el 01/10/2014

–con 134 positivos–.

Adviértase que dicho resultado en la votación, no debe ser un dato menor, en atención a lo recientemente sostenido por la CSJN en punto a que se trataría al igual que la ley nacional n° 26.522 –de servicios de comunicación audiovisual– una “... ley que, además, ha sido precedida de numerosos proyectos durante los últimos treinta años, fue debatida ampliamente dentro y fuera del Congreso y finalmente sancionada por una importante mayoría de legisladores, representantes de numerosas corrientes políticas” (v. considerando 47 del voto de los jueces que integraron la mayoría, *in re* “Grupo Clarín SA y otros c/ Poder Ejecutivo Nacional y otros s/ acción meramente declarativa”, registros del Alto Tribunal, Letra G, Número 439, Libro XLIX; Letra G, Número 445, Libro XLIX; y Letra G, Número 451, Libro XLIX).

Del nuevo Código Civil puede leerse su artículo 2532 el que prescribe que “ *Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos* ”.

Esta postura adoptada por nuestros representantes ante el Congreso Nacional, luego de las distintas audiencias públicas en donde se analizó la postura de la CSJN en la materia –citada *ut supra*–, queda evidenciada una nueva interpretación del instituto en cuestión (en especial las celebradas el 13 de septiembre de 2012 en la Universidad Nacional de La Plata y el 16 de octubre de 2012 en el Salón de Vialidad Nacional de la Ciudad de San Luís).

Así las cosas, conforme tiene dicho la CSJN “ *La inconsecuencia y la imprevisión no pueden presumirse en el legislador*

” (CSJN, *Fallos*, 322:1726), por lo que se deberá concluirse que la distinta interpretación que han efectuado ambas Cámaras del Congreso Nacional y la Presidenta de la Nación –al promulgarlo– fue absolutamente consciente de la necesidad y juridicidad de que el instituto en cuestión es una facultad local.

Téngase presente que esta oficina judicial no desconoce que el Código Civil entrará en vigencia a partir del 01 de enero de 2016 (art. 7, ley 26.994). No obstante ello, en el presente dictamen no tiene en miras poner en discusión la faz aplicativa del nuevo Código Civil, sino las consecuencias jurídicas respecto a la reinterpretación de la distribución de competencias en lo que respecta al art. 75, inc. 12 de la CN.

A mayor abundamiento, adviértase que la postura asumida

por el legislador en el nuevo Código Civil, en definitiva no es más que una nueva visión del instituto en cuestión y una pauta interpretativa de este último, en la medida que “ *En principio, corresponde al Congreso decidir per se cuál es la índole de las potestades que ejerce en el desempeño de su función específica; si dice haber actuado en uso de la potestad de formular la interpretación auténtica de la ley, los jueces no pueden rectificarlo, salvo que medie clara infracción a normas constitucionales* ” (CSJN, Fallos, 241:128), no evidenciándose a criterio del suscripto una “clara” contradicción con norma constitucional alguna.

Esta nueva interpretación de nuestros representantes implica una necesaria revisión del instituto en análisis, en la medida que conllevaría una nueva forma de aprehender ese “ *... desenvolvimiento armonioso entre las autoridades nacionales y las provinciales* ” que exigía la CSJN en el citado caso “Filcrosa” (v. considerando 14 del voto de los magistrados que integraron la mayoría).

En conclusión, el Congreso de la Nación ha aprobado la reforma del Código Civil con la interpretación de que la prescripción de los tributos locales es una facultad no delegada por las jurisdicciones sub-nacionales al Estado Nacional (art. 121, CN) y con apoyo en dicha interpretación entiendo que debe analizarse el instituto en cuestión y consecuentemente la defensa opuesta por la ejecutada.

En igual sentido, se ha expedido el TSJ de esta Ciudad en el conocido caso *in re* “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGC (Res. n° 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114 Cod. Fisc.)”, expte. n° 2192/0, sentencia del 17 de noviembre de 2003.

Así las cosas y al compartir íntegramente lo sostenido por el Dr. José Osvaldo Casás, me remito *brevitatis causae* a las conclusiones que arriba en el considerando 13 de su voto. En dicho pasaje funda la facultad de la Ciudad de Buenos Aires de regular el instituto con sustento en “... a) *la autonomía dogmática del Derecho tributario —dentro de la unidad general del Derecho— es predicable respecto de tal rama jurídica tanto en el orden federal como local; b) la unidad de legislación común, consagrada por el Congreso Constituyente de 1853, quedó ceñida a las materias específicas a que se alude en la Cláusula de los Códigos, no pudiendo trasvasarse dichas disposiciones, sin más, al ámbito del Derecho público local; c) la ‘sumisión esclavizante’ del Derecho tributario local al Derecho privado, podría conducir a consecuencias impensadas,*

reproduciendo desconceptos como los que se observan en el voto de la mayoría recaído en la causa: 'Doña Tomasa Vélez Sarfield' —ya citada—, del año 1882, en que se reputó el Impuesto a las Herencias como una legítima forzosa impuesta al causante. A modo de ejemplo sirva efectuar una breve reseña de consecuencias disvaliosas: el Impuesto de Sellos, como no se paga por años o por períodos más cortos, prescribiría para todos los otorgantes de los instrumentos, aunque no tengan obligación de inscribirse, a los diez años; las uniones transitorias de empresas, al carecer de personalidad jurídica, no podrían ser contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a pesar de revestir tal carácter en el Impuesto al Valor Agregado (impuesto también genérico al consumo); y los gravámenes que pesan sobre inmuebles en condominio con tasas progresivas parcelarias, deberían reliquidarse, de volver a cobrar vigencia la tesis civilista adoptada in re: 'Ana Masotti de Busso y otros v. Provincia de Buenos Aires' (Fallos: 207:270), sentencia del 7 de abril de 1947; d) se afectaría el principio de igualdad esencial entre el Estado Nacional y las provincias como entes gubernativos, en cuanto la potestad tributaria normativa —atributo iure imperii—, sufriría menoscabo en el segundo de los supuestos, a diferencia del primero; e) se quebraría la actual unidad y uniformidad de legislación sobre prescripción en el ámbito específicamente tributario, a tenor de las disposiciones análogas contenidas en la ley n° 11.683; f) en subsidio, se pasaría por alto que la ley local n° 19.489 -lex posterior y lex specialis-, ha sido sancionada por el órgano titular con la atribución de dictar los Códigos de fondo y; g) también en subsidio, se convertiría en Ley Suprema una interpretación sólo posible y no pacífica de un artículo del Código Civil para menoscabar la autonomía de los Estados locales, con lesión palmaria al federalismo que sustenta la Carta Política de 1853".

En definitiva, de conformidad con los fundamentos esbozados *ut supra*, considero que es facultad de los estados sub-nacionales establecer los plazos de prescripción de los tributos locales, como así también, legislar en materia de plazos de prescripción de tributos, y modificar la forma en que se fija su cómputo, por lo que asiste razón al GCBA a su respecto.

VII. INTERESES

En cuanto al planteo acerca de los intereses, si bien la cuestión acerca de la falta de mora culpable será una cuestión que se resolverá a partir del análisis de las probanzas de autos, cabe recordar la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una

lesión patrimonial que sufre el Estado, porque el pago puntual de los tributos permite el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, lo cual justifica la imposición de una tasa de interés, ante el incumplimiento, superior a la prevista en la relaciones entre particulares, pues de esta forma se beneficia a toda la sociedad (CSJN, *Fallos*, 308:283, considerando 10).

A mayor abundamiento la CSJN tiene dicho que los intereses en materia tributaria "... *encuentran justificación en la mora del deudor (art. 509 y 622 del Código Civil), y no en la necesidad de determinar el valor de una cosa o bien al momento del pago, de manera que no corresponde atribuir a tales accesorios el carácter de un mecanismo de actualización de deudas* " (CSJN , *Fallos*, 323:816).

En tal sentido, la aplicación de los intereses reclamados devendrán una consecuencia de cómo acabe siendo juzgado el comportamiento de la contribuyente para con el Fisco local y en este sentido, toda vez que no se ha planteado la inconstitucionalidad de las normas tributarias que rigen los intereses, este Ministerio Público nada tiene que observar sobre dicho punto.

A título de colaboración, señalo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que los intereses en casos de compensaciones, comienzan a correr desde la fecha de solicitud de la compensación (*Fallos* 328:2682, considerandos 8°, 9° y 10°).

VIII. MULTA.

VII.1. Otro asunto que vale observar es aquél referido a la impugnación de la multa aplicada, y los argumentos relacionados con su naturaleza jurídica y la virtualidad que podría tener la invocación del error excusable por parte de la sumariada a fin de eximirse del pago de dicha suma.

Sobre este punto, es preciso recordar que, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se reconoce la naturaleza jurídico penal de los ilícitos tributarios, lo que implica, por lógica correspondencia, la aplicación a la materia de los principios del derecho penal (cfr. *Fallos* 303.1548, 271:297, 321:1043, entre otros).

Con igual criterio el Tribunal Superior de Justicia local señala que "... *las multas tributarias tienen naturaleza penal, pues funcionan, esencialmente, como medio de reprimir y no como indemnización tasada, ya que se trata de sanciones ejemplificadoras e intimidatorias concebidas*

para lograr el acatamiento de los preceptos legales que instituyen la obligación de contribuir al levantamiento de las cargas públicas” (TSJ in re “Ingeniería Gastronómica S.A. c/ Dirección General de Rentas (Res. n° 5277/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR s/ recurso de apelación ordinario concedido”, Expte. N° 3226, voto del Dr. Casás, del 17/03/2005.). En igual sentido, señala que “[t]omando en cuenta la naturaleza penal que, por regla general, se atribuye a las sanciones tributarias, cabe recordar que resultan de aplicación en este campo los principios generales informadores del Derecho Penal de base constitucional” (TSJ in re “Buenos Aires Container Services S.A. c/ GCBA s/ recurso apel. jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, Expte. N° 5.890/08, del 24/9/2008).

Al respecto, se ha expedido la Fiscalía de Cámara del fuero al señalar que “[e]n cuanto a la infracción específicamente imputada al contribuyente, mediante la figura de omisión de impuesto, debe recordarse que el ilícito de omisión fiscal protege el bien jurídico renta fiscal, y reprime las conductas que han tenido como efecto una determinación del tributo deficiente y consecuentemente una omisión de impuesto (cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, “Indígar S.R.L”, del 26/11/97). La figura de omisión requiere la concurrencia del elemento objetivo, esto es la omisión del pago del tributo, junto con el presupuesto subjetivo, de culpa o negligencia. Como es sabido, a diferencia del tipo de defraudación fiscal, esta figura no requiere que se acredite el dolo del contribuyente, bastando que su conducta sea reprochable a título de culpa o negligencia. En relación a esta figura de omisión, es necesario referir a la doctrina establecida por la CSJN, en referencia al art. 45 de la ley 11.683. En relación al mismo, señaló que ‘...surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador...’, y ‘...si bien, por lo tanto es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente’ (CSJN, “Elen Valmi de Claret y Garelo”, del 31 de marzo de 1999)” (cfr. Fiscalía de Cámara CAyT in re “Banco de Valores S.A. c/ GCBA s/ Impugnación de Actos Administrativos, Expte. N° 33.241/0, del 16/4/2014).

Al respecto, la Sala I de la Cámara de Apelaciones del fuero sostuvo que “... el error en tanto sea decisivo y esencial, exculpa la antijuridicidad de la conducta tipificada. Tales extremos, deben ser ponderados —naturalmente— de acuerdo a las circunstancias fácticas

que rodearon el accionar de las partes, y en especial del infractor, de manera de determinar si, razonablemente, podía considerar que su proceder encontraba sustento jurídico (conf. CNAp. en lo C.A. Fed., S. II, in re "Longvie Paraná S.A.", de fecha 04 de mayo de 1993). El error resulta excusable cuando el mismo se produce pese al obrar diligente del imputado y, para apreciarlo, no es ajeno el hecho de la capacidad operativa y de asesoramiento con que cuenta el contribuyente. Como tiene dicho la Sala II de este Fuero '... la invocación de tal circunstancia (la existencia de error excusable) exige la apreciación de cada caso particular y, desde luego, según el criterio del funcionario llamado a juzgar la situación planteada: es decir entonces que el juzgador –funcionario administrativo o judicial- debe apreciar las características del caso, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos que este invoque en su descargo. Si algo se pudiera decir con carácter general es únicamente, que el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se halló; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se la puede condenar'. (Cita de Guillian Fonrouge, Carlos M.; Navarrini, Susana C., en Procedimiento Tributario, Ed. Depalma, pág. 300 in re 'Círculo de Inversores S.A. de Ahorro para fines determinados c/GCBA – Dirección General de Rentas – Resol. 3087-DGR-2000 s/Recurso de Apelación Judicial c/Decisiones de DGR', sentencia del 12 de julio de 2001). 'Quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta' (conf. C.S.J.N. in re 'Morixe Hnos', sentencia del 20/8/96, consid. 7º) del voto de los Dres. Nazareno, Fayt y Vázquez)" (cfr. Cám. CAyT in re "Cabal Cooperativa de Provisión de Servicios Ltda. c/ GCBA (Secretaria de Hacienda y Finanzas) s/ Impugnación Actos Administrativos", Expte. N° 3533/0, 28/12/2006).

Por todo lo expuesto, la configuración del error excusable invocado remite a examinar cuestiones de hecho y prueba, tarea propia de los jueces de mérito y ajena a la competencia de esta oficina judicial.

Sin embargo, me permito señalar que por tratarse de una sanción de naturaleza penal, deberá tenerse en cuenta el comportamiento de la sancionada para ponderar su configuración.

En efecto, la figura de omisión tributaria se configura por la culpa o negligencia del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales , y por lo tanto, de acreditarse en autos que tal

incumplimiento ocurrió en virtud de un *error excusable* —al interpretar que la administración fiscal no debió haber determinado de oficio pudiendo compensar saldos a favor (aún sin petición formal de compensación) de conformidad con la jurisprudencia del TSJ antes citada “Droguería Americana”—, entiendo que correspondería dejar sin efecto la multa.

VII.2. Asimismo, también advierto que la sanción sólo habría sido recurrida sólo por Petrobras Argentina SA y no por su Presidente, por lo que para éste, en principio, habría quedado firme y consentida.

IX. En este sentido, dejo contestada la vista.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 5 de diciembre de 2014



DAMIAN NATALIO ARIEL CORTI
FISCAL DE 1º INSTANCIA
dcorti@fiscalias.gob.ar
Ministerio Público Fiscal de la C.A.B.A.
05/12/2014 12:10:13
d351d982ab3484d95051eb0b42c1d020

El presente documento impreso es copia fiel del documento digital firmado en los términos de la Art. 7.º de la Ley 26.360, disponible en <http://www.fiscalias.gob.ar/consulta/051eb0b42c1d020>

