



### *Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 27 días del mes de junio de dos mil tres, se reúnen en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Dres. Horacio G. Corti, Carlos F. Balbín y Esteban Centanaro, para conocer en el recurso judicial de apelación interpuesto por la actora a fs. 1/14, contra la resolución 6619-DGRyEI-98, en los autos “Y.P.F. S.A. C/DRG (RES. N° 480/DGR/2000) S/RECURSO DE APELACION JUDICIAL C/DECISIONES DE DGR” Expte. N° 37, y habiéndose practicado el sorteo pertinente resulta que debe observarse el siguiente orden: Dr. Horacio G. Corti, Dr. Carlos F. Balbín y Dr. Esteban Centanaro, resolviendo plantear y votar la siguiente cuestión: ¿es justa la resolución apelada?

A la cuestión planteada, el Dr. Horacio G. Corti dijo:

I.- El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, mediante la resolución 6619-DGRyEI-98, resolvió impugnar las liquidaciones practicadas por la firma YPF S.A (continuadora de Yacimientos Petrolíferos Fiscales —Soc. del Estado—) en el impuesto sobre los ingresos brutos, con relación a los períodos fiscales 1993, 1994 y 1995. En consecuencia, determinó de oficio la materia imponible y liquidó el impuesto por los años indicados, de conformidad con el cuadro anexo —integrante de la mencionada resolución—, que obra a fs. 131.

Asimismo, luego del sumario instruido, consideró que la contribuyente realizó la conducta tipificada como evasión fiscal, aplicándole una multa equivalente al sesenta y cinco por ciento (65%) del impuesto evadido.

El Gobierno de la Ciudad, por lo expuesto, intimó a la responsable para que ingresara la suma de pesos doce millones cuarenta y ocho mil ciento cincuenta y dos con veinte centavos (\$12.048.152,20), en concepto de impuesto, con más los intereses establecidos por el art. 49 de la ordenanza fiscal (t.o. en 1998), hasta el momento del efectivo pago, y la suma de pesos siete millones ochocientos treinta y un mil doscientos noventa y ocho con noventa centavos (\$7.831.298,90), en concepto de multa (cfr. fs. 24 y 130 vta.)

II.- La actora interpuso recurso judicial de apelación, conforme la ley entonces vigente, donde expuso los siguientes agravios (fs. 1/14).

a) Entiende que por la producción primaria de petróleo y gas natural corresponde aplicar el régimen especial establecido en el primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral y no el régimen general, como sostiene la Dirección de Rentas de la Ciudad. Cita, al respecto, la resolución 2/2000 de la Comisión Arbitral.

b) Con relación a la venta de gas, considera que la atribución de ingresos debe hacerse en favor de la Ciudad de Buenos Aires por la jurisdicción de extracción, que es donde aquél ha sido entregado a sus adquirentes y no por aplicación del criterio de lugar de concertación, que además coincidiría con el domicilio del adquirente, como resolvió la DGR. Nuevamente, para fundar su pretensión, se refiere a la ya mencionada resolución de la Comisión Arbitral.

c) Manifiesta que el impuesto a la transferencia de combustibles no integra la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, ya que la suma que recibe en ese concepto no es un ingreso propio, sino un importe que recibe por mandato imperativo de la ley, en su carácter de responsable inscripto.

d) Agrega, con relación al ajuste del coeficiente que establece la resolución 42 de la Comisión Arbitral, que cumple estrictamente con ella, ya que liquida los tres primeros meses de cada año aplicando el coeficiente de ingresos y gastos del año anterior y los restantes meses de acuerdo al nuevo coeficiente que resulta del balance del año anterior, efectuando las rectificaciones correspondientes. Expresa que, en todo caso, se trataría de una infracción de orden formal, que no arrojaría perjuicio fiscal alguno, en la medida que se ingrese la hipotética diferencia.

e) Remarca que, conforme lo dispuesto tanto en el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, como en el dec. 92/94, PEN, consideró exentas a sus actividades consistentes en la producción de asfalto, coque, lubricantes, gas de refinería LPG, aerocombustibles, grasas, etc., es decir, actividades y productos que, a su entender, no deben ser considerados hidrocarbúricos, ni servicios complementarios de tales actividades.

f) Plantea la necesidad de que la Ciudad de Buenos Aires se ajuste a las resoluciones de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, a fin de que se cite a las demás jurisdicciones comprometidas, como condición de validez de los trámites realizados.

g) Señala que los intereses previstos en el art. 49 de la ordenanza fiscal, a pesar de ser denominados resarcitorios, en razón de su monto y por la magnitud de la tasa, son claramente punitivos e inadmisibles.

h) Expresa que la multa aplicada carece de sustento y que, en todo caso, dada la complejidad de las cuestiones traídas a debate, se configuraría la existencia de un error excusable.

i) Por último, sostiene que se ha operado la prescripción de las obligaciones, ya que no ha habido interrupción de los términos. A todo evento, plantea la inconstitucionalidad del art. 2, ley 19.489, al ser opuesto a las regulaciones del Código Civil, que prevalecen sobre la legislación local, por imperio de los arts. 31 y cc. de la Constitución Nacional.

III.- A fs. 243/282, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires contesta la demanda. En primer término, con respecto a los agravios de la actora individualizados con las letras



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

a) y b), sostiene que este tribunal es incompetente para resolver la cuestión debatida. Posteriormente, efectúa una crítica pormenorizada de cada uno de los restantes agravios, solicitando el rechazo del recurso interpuesto.

IV.- El tribunal resolvió abrir la causa a prueba, que fue producida y agregada al expediente (fs. 297).

V.- A fs. 461/465 y 466/481 vta. obran los alegatos de las partes actora y demandada, respectivamente.

Cabe destacar que la actora, en el punto II de fs. 461, hizo saber al tribunal, conforme la documentación que adjunta, que procedió a regularizar en el régimen de presentación espontánea y de regularización de obligaciones fiscales previsto en la ley 671 y normas complementarias, la suma correspondiente al reclamo de la DGR referido a la integración del impuesto a la transferencia de combustibles en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. Asimismo, en lo esencial, remarca que sus agravios individualizados con las letras a) y b) han sido resueltos por la comisiones Arbitral y Plenaria, en sentido contrario a la postura de la demandada.

Por su parte, la demandada reitera, en términos generales, los argumentos vertidos en la contestación del recurso y efectúa una valoración de la prueba producida en la causa.

VI.- Me referiré, en primer término, a la incompetencia planteada por la demandada.

El Gobierno de la Ciudad sostiene que la justicia local es incompetente para conocer “*en los temas atinentes a la aplicación e interpretación de problemas suscitados en torno al Convenio Multilateral*” (fs. 245). Se trata, a su juicio, de “*una jurisdicción obligatoria a la que el contribuyente se ha sometido voluntariamente*”.

Uno de los puntos del Convenio Multilateral (CM) que ofrece mayores dificultades para su comprensión es el relativo a sus aspectos y derivaciones procesales. No se trata aquí, como es habitual, de dilucidar cómo debe distribuirse la base imponible entre dos jurisdicciones —coordinación de la potestad tributaria—, sino de considerar cómo se vinculan los mecanismos judiciales locales y el procedimiento previsto por el CM, a fin de asegurar la tutela judicial efectiva.

De acuerdo al art. 24, inc. b), CM, es función de la Comisión Arbitral “*resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos*”. El mismo inciso deja aclarado que “*Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto*”. La decisión de la Comisión, cfr. art. 25, CM, es recurrible ante la Comisión Plenaria.

El Reglamento Interno y Ordenanza Procesal (RIOP) de la Comisión Arbitral, arts. 13 a 26, especifica un poco más la cuestión. En lo que aquí interesa, el art. 13 dispone: “*La jurisdicción de la Comisión será obligatoria en todos los asuntos vinculados con la aplicación del Convenio. A los efectos de lo previsto en el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral, se considerará configurado el ‘caso concreto’, cuando se acredite que la autoridad tributaria competente ha dictado la correspondiente resolución que configure la ‘determinación impositiva’. También se considerará configurado el ‘caso concreto’, cuando se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones, para la aplicación del Convenio a una misma situación fiscal*”. El art. 14 autoriza a considerar casos concretos, no sólo a requerimiento de fiscos y contribuyentes, sino también de oficio. Según el art. 17, “*Cuando se trate de casos concretos originados en determinaciones impositivas, la acción ante la Comisión Arbitral deberá promoverse dentro del plazo concedido por las normas de procedimiento de cada jurisdicción, para la recurrencia de aquéllas. Vencido dicho plazo, no podrá accionarse ante la Comisión Arbitral*”. En el mismo plazo el contribuyente debe comunicar a la jurisdicción local que se ha presentado ante la Comisión, cfr. art. 15.

Como puede apreciarse, en ningún momento se dispone la sustitución del procedimiento recursivo administrativo y del proceso judicial de carácter local para impugnar un acto administrativo de contenido tributario —determinación de oficio—, por el procedimiento ante la Comisión Arbitral. Por el contrario, al fijarse que el plazo para plantear el caso concreto será el mismo que, en cada jurisdicción local, se establezca para impugnar la determinación de oficio, se da por supuesto que ambas vías transcurren, o pueden transcurrir, de forma paralela.

No hay una obligación de acudir a la Comisión Arbitral —sustitución total de las vías locales por las del Convenio—, ni una opción excluyente —donde escoger una vía implique renunciar o perder el acceso a la otra—.

El carácter equívoco del inicio del art. 13, RIOP —la jurisdicción de la Comisión es obligatoria— se disipa si se lo interpreta a la luz del citado art. 24, CM, al disponer que las decisiones de la Comisión son obligatorias para las partes. Es razonable interpretar que lo obligatorio, para el contribuyente, no es presentarse ante la Comisión Arbitral sino, en caso de hacerlo, la decisión que en definitiva se adopte. Según el breve comentario de Bulit Goñi, en nota al pie, “La presentación no es obligatoria. Pero quien decida hacerlo, debe ajustarse a los recaudos exigidos” (“Convenio Multilateral”, Depalma, 1992, p. 154, nota 9).

Hay que advertir, de forma complementaria, dos circunstancias de relevancia.

En primer lugar, si bien las decisiones de la Comisión Arbitral son recurribles ante la Comisión Plenaria, estas últimas, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Federal, no son susceptibles de revisión judicial (Fallos: 305: 1471 y 1699). Ante ello, si la vía del



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

Convenio fuese obligatoria y excluyente, no habría forma de impugnar ante una instancia judicial una decisión administrativa local, consecuencia que no cabe admitir.

En segundo término, un contribuyente puede plantear un caso concreto —además del supuesto de interpretaciones distintas, cfr. art. 13, RIOP, tercer párrafo— si se ha dictado una determinación de oficio, pero dicha presentación no tiene efecto alguno con respecto a ella. Sólo mediante un recurso local se manifiesta la voluntad de no consentir el acto y, a la vez, sólo por la vía local puede, eventualmente, obtenerse la suspensión de sus efectos.

Por otra parte, aun cuando las decisiones de las comisiones, Arbitral y Plenaria, resulten obligatorias para la jurisdicción local, el Convenio no prevé forma alguna para asegurar sus efectos —modificación del criterio tributario ante el contribuyente y eventual revocación del acto administrativo—.

En este planteamiento, donde queda en claro que las vías locales y del Convenio son paralelas y no excluyentes, sólo se plantea la cuestión, en el caso de transitarse ambas, de su razonable desenvolvimiento simultáneo, aún cuando la identidad del objeto de las dos vías pueda resultar sólo parcial. Y es que hay numerosos aspectos —regularidad del procedimiento administrativo, cuestiones de hecho y prueba, impugnación de intereses y sanciones concomitantes— que sólo pueden ser objeto de un proceso local, donde no en toda ocasión será necesario supeditar su resolución a lo que dispongan los órganos del Convenio.

VII.- En suma, siempre resulta posible transitar la vía administrativa y judicial local para impugnar una determinación de oficio, con independencia de que el contribuyente haya planteado ante la Comisión Arbitral el caso concreto, en los términos del art. 13, CM. Nada impide, en estas situaciones, que los tribunales locales diriman controversias entre el Fisco local y los contribuyentes sobre cómo interpretar el Convenio Multilateral, donde sólo cabe aclarar que, en aquellos casos, como éste, en los cuales además se acudió a los órganos del Convenio, los tribunales locales deben tener en cuenta lo resuelto por aquellos órganos.

Corresponde, por ende, declarar la competencia de la justicia local para entender en la cuestión y rechazar el planteo del Gobierno de la Ciudad.

VIII.- A continuación, abordaré los agravios de la actora identificados con las letras a) y b).

La Comisión Arbitral, mediante la res. 2/2000 (fs. 172/4), estableció que YPF S.A. debe liquidar los ingresos brutos por el Convenio Multilateral de acuerdo al siguiente criterio: “*Petróleo o gas que la empresa extrae de una jurisdicción y lo remite fuera de esa*

*jurisdicción, sin vender, con el objeto de ser industrializado por la misma empresa que lo extrajo: se aplica el primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral”.*

En la referida resolución también se determinó que el *“Petróleo o gas que la empresa extrae de una jurisdicción y lo vende a otra empresa antes de que salga de la jurisdicción productora: se aplica el art. 2º del Convenio Multilateral, asignado en el caso particular el ingreso a la jurisdicción donde se materializa la entrega del bien.”*

Por su parte, la Comisión Plenaria, a través de la res. 8/2000, confirmó en su totalidad la decisión de la Comisión Arbitral.

Ya se destacó que, cfr. el Convenio Multilateral, las decisiones de sus organismos de aplicación son obligatorias, tanto para los contribuyentes como para los fiscos adheridos. De tal forma, las resoluciones judiciales locales deben tener en cuenta lo resuelto por las comisiones, Arbitral y Plenaria.

Dado que los órganos del Convenio se pronunciaron en sentido contrario al sostenido por la Ciudad de Buenos Aires en su determinación de oficio, corresponde hacer lugar al agravio de la actora y, por ende, revocar la resolución 6619-DGRyEI-98, en lo que a este punto se refiere.

No hay aquí, como sostiene el Gobierno, una falta de interés en que se decida el punto (fs. 467 vuelta) pues, como ya se indicó, lo resuelto por los órganos del Convenio, aún cuando favorezca al contribuyente, como en el caso, no tiene un efecto revocatorio directo sobre el acto administrativo dictado, aspecto que corresponde definir por parte de las autoridades, administrativas o judiciales, de la jurisdicción local.

IX.- Con respecto al agravio relacionado con el impuesto a la transferencia de combustibles, es necesario tener en cuenta que la actora se acogió al régimen de presentación espontánea y de regularización, previsto por la ley 671 y normas complementarias. Sobre esta cuestión, el art. 8 del decreto reglamentario de la mencionada ley —dec. 2076/01— dispone: *“La solicitud de acogimiento al presente régimen tiene el carácter de declaración jurada e importa el reconocimiento de la pretensión del Fisco en la medida de lo que se ha pretendido regularizar.”*

Atento a que la actora, de acuerdo a lo expresado a fs. 461, ha pretendido regularizar la totalidad de la deuda correspondiente a la integración del impuesto a la transferencia de combustibles en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, el acogimiento mencionado importa, en lo que al agravio en análisis respecta, un desistimiento de su pretensión.

X.- Corresponde, entonces, referirse al alcance que debe otorgársele a la exención a la industria manufacturera.

En el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, dec. 1807/93, todas las jurisdicciones se comprometieron a eximir del impuesto a los ingresos brutos la



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

producción primaria y de bienes (industria manufacturera), cfr. punto primero, ítem 4.a) y 4.e). En el mismo ítem 4) se establece que *“La exención no alcanzará todas las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el artículo 21 del Título 3, Capítulo 4, de la ley 23.966”*.

Según esta disposición, las jurisdicciones locales pueden gravar con el impuesto a los ingresos brutos los ingresos derivados de *todas* las actividades hidrocarburíferas, entendiéndose por tales, de forma natural, *todas* aquellas en las cuales se producen bienes que contienen hidrocarburos.

La actora entiende que la producción de diversos productos (entre otros: asfalto, coque, lubricantes, gas de refinerías LPG, aerocombustibles) no es hidrocarburífera y que, por tanto, los ingresos generados deben considerarse exentos.

La prueba producida es concluyente para calificar a los productos mencionados como hidrocarburos o mezcla de hidrocarburos. Así, el Departamento de Química Orgánica de la Facultad de Ciencias Exactas y Naturales de la Universidad de Buenos Aires, a partir de bibliografía especializada en la materia, informó que el asfalto, el coque y el gas natural son derivados de hidrocarburos y que también lo son los aerocombustibles, lubricantes y grasas, en la medida que deriven de petróleo (fs. 386). En sentido concordante se expidió la Subsecretaría de Combustibles de la Secretaría de Energía (fs. 446).

Pero es suficiente un conocimiento técnico básico, propio de la enseñanza media, para saber que el petróleo es un mezcla, en proporciones variables, de hidrocarburos y que la refinación es un proceso industrial complejo para transformar el petróleo crudo en productos derivados (nafta, gas-oil, querosene, solvente, lubricantes, asfaltos, etc.). Los productos indicados por la actora son derivados del petróleo y, por tanto, contienen hidrocarburos. Su producción es en sí misma una actividad hidrocarburífera.

En rigor, la actora no desarrolla ningún argumento serio para demostrar que la producción industrial de tales productos no es hidrocarburífera.

La consideración de la última parte del ítem 4), al incluir expresamente los supuestos previstos en el artículo 21 del Título 3, Capítulo 4, de la ley 23.966, no mejora la situación de la actora.

La referida ley 23.966 establece, entre otros institutos, el impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural —Título III—. El capítulo 4 dispone un régimen especial de distribución federal de lo recaudado, cfr. arts. 19 y 20, donde el art. 21 — artículo al que específicamente remite el Pacto en la cláusula examinada— fija cómo coordinarlo con el sistema de coparticipación federal, ley 23.548. El art. 21 de la ley 23.966, en su primer párrafo, establece que se aplica el art. 6, ley 23.548 —transferencia automática de fondos—; en su segundo párrafo aclara que se trata de un régimen especial, en los términos del art. 2.b) de la ley de coparticipación —no integración de la masa—, y,

su tercer párrafo, dice: “*En relación a los combustibles líquidos y el gas natural no es de aplicación lo previsto en el último párrafo del artículo 2º, ni subsisten las limitaciones contenidas en el artículo 9º, inciso b), tercer párrafo y apartado 1, acápite segundo y octavo, todos de la Ley N° 23.548*”. Con esta cláusula, comprensible a pesar de la acumulación de remisiones, se deja básicamente en claro que el impuesto sobre combustibles líquidos no integra la masa distribuible —no aplicación del último párrafo del art. 2 de la ley 23.548—, y que el impuesto sobre los ingresos brutos podrá incluir en su base imponible el impuesto sobre combustibles líquidos —art. 9.b.I. acápite segundo— y que, en fin, tampoco subsiste la limitación del acápite octavo del mismo art. 9.b.I, primer párrafo, que dice: “*En materia de combustibles derivados de petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el decreto-ley 505/58 y sus modificaciones*”.

Si se expone la cuestión desde una perspectiva cronológica, partiendo de las reglas más antiguas, la situación es la que sigue. La ley 23.548, de coparticipación, dispone que el impuesto sobre los ingresos brutos no debe alcanzar la etapa de producción de combustibles derivados de petróleo; luego, la ley 23.966 declara que la anterior limitación ya no subsiste con respecto a los combustibles líquidos y, en fin, el Pacto Federal aclara que la exención a la producción allí fijada no importa, en definitiva, modificar el criterio establecido en la ley 23.966.

El Pacto establece, en conclusión, que pueden gravarse, por medio del impuesto sobre los ingresos brutos, los ingresos derivados de la actividad hidrocarburífera y aclara, a fin de disipar toda duda, que sigue siendo posible gravar los ingresos provenientes de la producción de combustibles derivados de petróleo, tal como ya la había establecido la ley 23.966, que a su vez levantaba una limitación a las potestades tributarias locales originada en la ley 23.485, de coparticipación federal.

La referencia, entonces, que el Pacto Federal efectúa a la ley 23.966, al ser meramente aclaratoria, no modifica el alcance que de la expresión “actividad hidrocarburífera”, que incluye, como se destacó, la producción de bienes que la actora, sin fundamento alguno, excluyó a fin de computar sus ingresos brutos.

Todo lo dicho torna innecesario debatir, en general, sobre cómo deben interpretarse los textos legales que establecen exenciones, pues surge de una lectura razonable de los textos en juego que no hay obstáculo para que el impuesto sobre los ingresos brutos alcance a los ingresos provenientes de actividades hidrocarburíferas, sin distinguir si ellas importan la producción de combustibles, asfalto, coque de petróleo (carbón residual), grasa derivada de petróleo o lubricantes.

Por ello, el agravio vinculado con esta cuestión no ha de tener favorable acogida.

XI.- Con respecto al agravio referido a la aplicación de la res. 42 de la Comisión Arbitral, el perito contador informó, a fs. 432 vta., que la mencionada resolución fijó una



## ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

metodología para la determinación de la base imponible, estableciendo que para los meses de enero a marzo se aplican los coeficientes únicos correspondiente al periodo fiscal inmediatamente anterior y que, a partir del cuarto anticipo, se aplica el coeficiente que surja de los ingresos y gastos del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior. También expresó que la citada resolución no dispuso coeficientes sino la forma de aplicarlos, según qué periodo se estuviera liquidando.

Finalmente, dejó en claro que *“se ha constatado que la liquidación practicada por el fisco aplicó las pautas establecidas por la resolución N°42/92 de la Comisión Arbitral”*.

No se trata aquí, estrictamente, de un problema de interpretación jurídica sobre los términos de un texto, sino sólo de la corrección de las liquidaciones practicadas, respectivamente, por la empresa actora y por el fisco, en cuanto a la aplicación de un método.

Por ello, lo dicho por el perito en cuanto a la corrección de las liquidaciones efectuadas por el Fisco, es suficiente para rechazar este agravio, que carece de mayor desarrollo argumental.

XII.- La actora también sostiene que la citación de otras jurisdicciones es condición de validez de las actuaciones administrativas y que, al no hacerlo, se habría vulnerado su derecho de defensa.

La cuestión se encuentra regulada por el art. 4 de la res. 62 de la Comisión Arbitral, donde si bien se faculta a los contribuyentes a solicitar a los fiscos respectivos el cumplimiento de sus disposiciones —notificar dentro de los treinta días a las demás jurisdicciones involucradas, de conformidad con su art. 3°—, se impide, de forma expresa, la posibilidad de plantear nulidades basadas en la omisión de los trámites previstos en dicha resolución.

No se está, entonces, ante un requisito del procedimiento administrativo local de contenido tributario, que pueda ser invocado por los contribuyentes para invalidar aquél.

Sobre este punto ya se expidió el TSJ en los autos *“Total Compression International Inc. Suc. Bs. As. c/GCBA (DGR) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”*, Expte. 1599/02, de fecha 13 de noviembre de 2002, donde dijo que *“tal como surge de manera clara e inequívoca de los textos antes citados [se refiere fundamentalmente al art. 4°], los fiscos locales se comprometen entre sí a efectuar, ante muy precisas circunstancias —realización de inspecciones y dictado de determinaciones de oficio—, ciertos trámites. En el régimen así creado se le otorga a los contribuyentes la posibilidad de solicitar a los fiscos que tales trámites se realicen, pero les veda, de forma expresa, plantear nulidades ante su falta de realización eventual.”* Asimismo agregó que *“...si la resolución normativa de la Comisión Arbitral le niega al contribuyente todo planteo defensivo relativo a la falta*

*de cumplimiento de una formalidad del procedimiento, ello quiere decir, con mas razón aún, que los jueces no pueden asumir de oficio el juicio y señalamiento de esa eventual omisión.”* (del voto de los Dres. Casás, Ruiz y Conde).

Por otra parte, la actora no ha justificado de qué forma al haberse omitido notificar a los fiscos presuntamente interesados se afectó, en concreto, su derecho de defensa en el desarrollo del procedimiento determinativo llevado a cabo en esta jurisdicción local.

Las razones expuestas conducen a rechazar este agravio.

XIII.- Tampoco puede acogerse al agravio referido a los intereses previstos en el art. 49 de la ordenanza fiscal.

Más allá de los rasgos estructurales que son comunes a todas las obligaciones, que en general, aunque por razones históricas y no de carácter sistemático, se encuentran definidos en el Código Civil, la obligación tributaria tiene un perfil propio en cuanto obligación regida por el derecho público.

En consecuencia, en materia tributaria no resultan aplicables idénticos principios a los que regulan esta cuestión —intereses— en los créditos entre particulares, ya que las mayores tasas que se admiten en este ámbito se hallan justificadas por el necesario estímulo para el pago puntual y exacto de los tributos. Ello así, porque su percepción resulta vital para el funcionamiento del Estado y el cumplimiento de los fines constitucionales, aspecto que pesa sobre todos los contribuyentes.

Tal como ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “...*el fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, porque es razonable que los intereses que perciba el Estado por la demora en el pago de impuestos sean superiores a aquellos por lo que sea posible a los particulares obtener créditos en el mercado financiero, pues, de no ser así, los contribuyentes podrían contemplar la alternativa —claramente perniciosa para el bien común—, de obtener financiamiento por la vía de dejar de cumplir puntualmente con sus obligaciones tributarias...*” (Fallos 308:283).

XIV.- Para la fijación de la multa impuesta a la actora, el Gobierno de la Ciudad utilizó como parámetro un porcentaje del impuesto evadido, circunstancia que determina que en los casos en que se revoque la resolución apelada con respecto a la materia imponible igual suerte correrá —proporcionalmente— la multa aplicada.

En este sentido, de acuerdo a lo expresado en el considerando VIII, en la parte proporcional que se refiera a los agravios identificados con las letras a) y b), corresponde revocar la multa aplicada.

Con relación a la parte de la multa que se vincula con la integración del impuesto a la transferencia de combustibles en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos es necesario remitirse, nuevamente, a la ley 671 y normas complementarias. Al



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

respecto, y en virtud de lo dispuesto por el art. 2, inc. 2, dec. 422/02, corresponde condonar la multa impuesta en los términos del citado régimen de regularización.

En lo que respecta a la aplicación de la res. 42 de la Comisión Arbitral, toda vez que no se han alegado razones que permitan apartarse de la resolución recurrida, corresponde confirmar la sanción aplicada.

También cabe confirmar la multa aplicada en la parte proporcional referida a la materia imponible determinada que surge de gravar a las actividades, que la actora consideró exentas por no ser, a su juicio, hidrocarburíferas.

No se puede admitir, aquí, el error excusable alegado por la actora. El análisis realizado es suficientemente claro, de forma que, si tuvo alguna duda en la interpretación de los textos legales, la actitud prudente de parte de la empresa contribuyente habría sido la de efectuar una petición ante la autoridad de aplicación.

XV.- Finalmente, me referiré a la prescripción y a la inconstitucionalidad esgrimidas por la actora, quien se limita a afirmar la prescripción de las acciones y derechos del Gobierno de la Ciudad, sin indicar concretamente cuándo se produjo ni sobre qué periodos fiscales. Por otra parte, plantea la inconstitucionalidad de los arts. 2º y 9º, inc.1, de la ley 19.489, en virtud de que considera que son opuestos a las regulaciones del Código Civil, disposiciones que, a su entender, prevalecen sobre la legislación local por imperio de la Constitución nacional.

La actora parece sostener que el plazo de prescripción debe correr desde el vencimiento de la obligación, y no desde el primero de enero del año siguiente, como establece la legislación aplicable.

Sobre el particular, y a pesar de la falta de precisión en que ha incurrido la actora al exponer su agravio, cabe efectuar las siguientes consideraciones.

En primer lugar, el Congreso de la Nación en principio es competente para modificar las reglas por él dictadas, con independencia del carácter —derecho federal, común o local— que definan a dichas reglas. El Código Civil, en tanto derecho común en los términos del inc. 12, art. 75, CN, puede ser modificado por una ley federal —tal el ejemplo de la ley 11.683—, o por un ley que contiene derecho local, así la “ley” 19.489.

Sin perjuicio de lo expuesto, no puede obviarse que el tributo, en cuanto obligación de derecho público, puede ser configurado en todos sus aspectos por los gobiernos federal y local, según la distribución de potestades normativas tributarias entre diferentes niveles de gobierno establecida por la Constitución Nacional. No hay, entonces, punto de contacto entre las obligaciones tributarias y civiles y, por tanto, entre ambos regímenes jurídicos, el tributario y el civil, más allá, como se dijo antes, de su estructura común en cuanto obligaciones. Al ser una obligación específica de derecho público habrá regulaciones

eventualmente diferentes entre el régimen tributario y el civil. Así sucede en la legislación federal, donde la ley 11.683 regula, de forma específica, los caracteres básicos de las obligaciones tributarias federales, con diversas diferencias desde la óptica de la regulación de las obligaciones civiles o comerciales. La misma situación se presenta entre el régimen tributario local y el régimen civil, donde no hay justificación racional para diferenciar, en este punto, al derecho tributario local del federal.

Es cierto que la Corte Federal ha sostenido, desde antiguo, aunque no de forma pacífica, que las relaciones entre acreedores y deudores son materia propia de la regulación civil, aún cuando el deudor o acreedor sean personas estatales. Dicho criterio, además de su debilidad al no distinguir entre relaciones de derecho privado —regidas por el derecho privado, calificado de común por la CN— y de derecho público —regidas en principio por el derecho público, de carácter local—, ha sido expresamente abandonado por la Corte en un reciente pronunciamiento, donde se convalidó la constitucionalidad de una ley de emergencia local que modificó la relación jurídica entre la Provincia deudora y sus acreedores, por tratarse de una materia regida por el derecho local, ajena al derecho civil (Fallos: 322: 2817, caso “Juan Manuel Cena c/ Provincia de Santa Fe”, con la única disidencia del juez Petracchi, quien mantiene el criterio tradicional).

Dado que la prescripción aquí considerada no es más que una forma de extinción de la obligación tributaria, ella puede ser válidamente reglada por el legislador local, ya que no se encuentra en juego la delegación establecida por el art. 75, inc. 12, CN para dictar el derecho común.

Por otra parte, si se toma en cuenta el fundamento jurídico-político de aquella delegación, —la unificación de la legislación en todo el territorio—, aspecto original de nuestra historia constitucional, ella se logra de forma adecuada si los gobiernos locales se ajustan a las regulaciones específicas federales —en el caso, la ley 11.683— que hubieran modificado lo prescripto por el derecho civil. De esta manera, se realiza sin vacilación alguna el sentido de la cláusula de la Constitución, se respeta la peculiaridad de una obligación de derecho público y, a la vez, no se consagran injustos distingos entre los gobiernos federal y provincial.

Se acepte el primer argumento —una ley del Congreso tiene capacidad para modificar otra, al margen de su carácter—, que justifica la ley en virtud del órgano constitucional que la ha dictado; el segundo —especificidad del derecho público, que contiene al tributario, con respecto al derecho civil y comercial—, que convalida sin más la regulación tributaria local, o el tercero, que también lo convalida, aunque sólo en la medida en que no se aparte de la ley federal que eventualmente hubiese modificado el código civil, la regulación aquí examinada resulta legítima.

XVI.- De acuerdo a lo expuesto y ante la existencia de vencimientos recíprocos, las costas se imponen en el orden causado (art. 65 CCAyT).



## *Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

XVII.- En conclusión, y en caso de compartirse este voto, se propone al acuerdo la siguiente decisión:

- a) Declarar la competencia de la jurisdicción local.
- b) Tener por desistido al recurrente por los agravios referidos a la integración del impuesto a la transferencia de combustibles, cfr. considerando IX, y por condonada la multa proporcional, cfr. considerando XIV.
- c) Revocar la resolución recurrida en cuanto determina de oficio, aplica multa, liquida impuesto e intereses, por los rubros examinados en la res. 2/2000 de la Comisión Arbitral, cfr. considerando VIII y XIV.
- d) Rechazar el recurso en los aspectos restantes.
- e) Imponer las costas por su orden.

Horacio G. Corti

A la cuestión planteada, el Dr. Carlos F. Balbín dijo:

I.- Adhiero al detalle de los hechos efectuado en los considerandos I a V, así como a lo expresado en los considerandos VIII a XI, XIII, XIV, XVI y XVII del voto del Dr. Horacio Corti.

II.- En primer lugar, trataré el planteo de la demandada en relación con la incompetencia de la justicia de la Ciudad de Buenos Aires para conocer en la presente causa. A fin de resolver este agravio, es necesario analizar las normas que resultan de aplicación para determinar la eventual competencia de este tribunal para controlar la legalidad del obrar administrativo cuestionado.

Tal como surge del escrito de demanda, el objeto procesal de la acción consiste en la impugnación de un acto administrativo dictado por la Secretaría de Hacienda y Finanzas del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, razón por la cual el control de legalidad sobre dichos actos corresponde a los tribunales locales. Ello, en el marco de la competencia constitucional atribuida al Poder Judicial de la Ciudad por el artículo 106 de la CCABA, los artículos 8 y 48 de la ley N° 7 –orgánica del Poder Judicial- y la definición de “causa contencioso administrativa” que prevé el artículo 2 del CCAyT.

Ahora bien, como es sabido, puede ocurrir que las actividades que grava el impuesto a los ingresos brutos se desarrollen en jurisdicciones territoriales sometidas a la potestad

tributaria de diferentes fiscos, situación que podría llevar, eventualmente, a que cada uno de éstos exija el pago del tributo calculando como base imponible el total de los ingresos devengados, es decir, aún aquellos correspondientes a otras jurisdicciones. Esta situación determinó la necesidad de articular mecanismos que eviten el riesgo de la imposición tributaria múltiple.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, a través del Convenio Multilateral se crearon órganos a los que se asignó competencia para resolver las controversias que pudieran suscitarse en relación con las potestades tributarias de los diferentes fiscos. Así, a la Comisión Arbitral le corresponde resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del convenio en los casos concretos, mediante decisiones obligatorias para las partes. A su vez, a la Comisión Plenaria le compete resolver con carácter definitivo los recursos de apelación deducidos contra las disposiciones generales interpretativas y las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral.

De acuerdo a lo antes expresado, una interpretación armónica de las normas locales que regulan la competencia del Poder Judicial de la Ciudad en concordancia con las disposiciones del Convenio Multilateral, me lleva a sostener que, en el caso de que un contribuyente pretenda cuestionar un acto determinativo, llevado a cabo por el fisco local y que signifique a su vez aplicar las disposiciones del Convenio, tiene a su disposición dos vías diferentes.

La primera consiste en la posibilidad de recurrir la decisión, primero en sede administrativa a través de los mecanismos recursivos previstos en las leyes locales y, luego, plantear eventualmente la cuestión ante el Poder Judicial. La segunda, en cambio, implica cuestionar el acto por ante los órganos creados por el Convenio Multilateral –artículo 17 del Reglamento Interno y Ordenanza Procesal (RIOP)-.

Es evidente que si el interesado plantea el reclamo ante la Comisión Arbitral, no puede hacerlo luego ante la justicia local, porque el sometimiento voluntario a la jurisdicción de dicho órgano impide su ulterior cuestionamiento por la vía jurisdiccional (tal como señaló la Corte Suprema en la conocida causa de *Fallos 247:646*; asimismo, esta Sala, in re “El Pingüino SRL c/GCBA s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”, RDC 8, sentencia de 28/05/2001; “Centrifugal S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”, Expte. N° 283/00, sentencia del 27/09/2001).

Ahora bien, lo señalado en el párrafo precedente no significa que, ante toda impugnación por ante la Comisión Arbitral en relación con una determinación de oficio que haya aplicado las disposiciones del Convenio Multilateral, quede excluida toda posibilidad de recurrir a la justicia local.

En efecto, la imposibilidad de reanudar el debate ante esta sede sólo alcanza a aquéllos aspectos de la determinación de oficio que han sido objeto de expreso análisis y resolución por la Comisión. Sin embargo, resulta perfectamente válido plantear otras pretensiones que encuentran sustento en aspectos no tratados o resueltos por la Comisión.



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

A su vez, como ha sostenido mi colega preopinante, existen ciertos aspectos del proceso determinativo que, por su naturaleza, no pueden ser planteados ante la Comisión, – vgr. regularidad del procedimiento, cuestiones de hecho y prueba, sanciones, etc.–, razón por la cual su control judicial corresponde en tal caso a la justicia local.

Por otro lado, puede ocurrir, como de hecho se comprueba en el *sub lite*, que sólo una parte del contenido resolutivo del acto determinativo signifique aplicar las disposiciones del Convenio, pero que existan otros aspectos no regulados por las normas del referido tratado interjurisdiccional sino por las disposiciones del ordenamiento local — vgr. el interés aplicado, las sanciones, la procedencia de exenciones—.

III.- Por todo lo expuesto, entiendo que el planteo voluntario de un “caso” ante los órganos del Convenio Multilateral –artículo 13, CM- no impide, en principio, que los contribuyentes puedan, en forma concurrente, transitar las instancias administrativas y judiciales locales para ejercer pretensiones diferentes a las planteadas ante la Comisión Arbitral. De esta forma, sólo en el caso de que se hubiese dado intervención a la Comisión Arbitral, y únicamente en relación con las cuestiones tratadas y resueltas por este órgano, corresponde que la justicia local se inhiba de resolver.

De acuerdo con estas consideraciones, opino que corresponde rechazar el agravio de la Ciudad sobre este punto y, en consecuencia, declarar la competencia de la justicia local para entender en la presente causa.

IV.- Sostuvo por su parte la accionante que la citación de otras jurisdicciones en el marco de la determinación de oficio, tal como lo exige el Convenio Multilateral, constituye una condición de validez de las actuaciones administrativas y cuyo incumplimiento habría vulnerado su derecho de defensa.

Sin embargo, la actora no ha justificado en su escrito de demanda, ni tampoco a posteriori, cuál ha sido el perjuicio concreto que le ha causado la falta de citación a los restantes fiscos, o bien de qué forma tal omisión ha lesionado sus derechos en el marco del procedimiento de determinación de oficio del tributo.

En efecto, si bien el recurrente sostiene que se ha vulnerado su derecho de defensa, solamente señala la existencia de una supuesta violación al procedimiento aplicable pero no precisa en su apelación cuáles son los perjuicios que, en concreto, ello le ha ocasionado.

De esta forma, el agravio planteado sobre esta cuestión no constituye una crítica concreta, suficiente y razonada de la sentencia, y debe en consecuencia ser desestimado.

V.- La recurrente expresó que las acciones y derechos de la Ciudad en relación con los períodos reclamados se encuentran prescriptas y, asimismo, que el plazo de prescripción

quinquenal previsto en la ley 19.489 resulta inconstitucional, por cuanto contradice el plazo decenal establecido para este tipo de obligaciones en el artículo 4027, inc. 3) del Código Civil, norma de fondo que no puede ser modificada por la legislación local.

V.1.- Como cuestión preliminar, cabe señalar que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y la determinación de las formalidades de percepción son de exclusiva competencia de las provincias, cuyas facultades son amplias y discrecionales, razón por la cual su oportunidad o acierto es irrevisable por cualquier otro poder (CSJN, *Fallos*, 51:350; 105:273; 114:262; 137:212; 150:419; 174:353, 188:105; 194:56; entre otros). Ello así porque, tal como también ha señalado el Tribunal, entre los derechos que hacen a la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña (CSJN, *Fallos*, 114:282).

Sin embargo, en lo que respecta específicamente a la prescripción de los tributos locales, el Tribunal ha sostenido, en alguna oportunidad, que las leyes impositivas no pueden establecer plazos de prescripción que se opongan a las disposiciones de los códigos de fondo, en especial, las regulaciones contenidas en el Código Civil (CSJN, *Fallos*, 188:403; 196:261; 217:189, entre otros). De esta forma, en algunos supuestos en que las provincias crearon plazos de prescripción diversos a los establecidos en el Código Civil, el Tribunal declaró inconstitucionales las normas que así lo dispusieron por considerarlas opuestas a la legislación de fondo (CSJN, *Fallos*, 220:202; 226:727, entre otros).

Sin perjuicio de ello, tal como ha señalado el Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires, la interpretación y aplicación de la legislación en materia tributaria es una cuestión de derecho local, a la que no corresponde aplicar en forma directa y sin una previa armonización los precedentes de la Corte Suprema de Justicia (CSJN, *Fallos*, 307:1094).

V.2.- En este contexto, es necesario analizar, entonces, si resulta válido que las autoridades nacionales, actuando como legislatura local, hayan establecido plazos de prescripción para perseguir el cobro de un tributo que difieran de los plazos regulados en el Código Civil.

De acuerdo a lo expresado en el considerando anterior, entiendo que, en tal cometido, resulta necesario proponer una interpretación de las normas aplicables al sub lite que armonice los criterios que han sido desarrollados por la Corte Suprema en los precedentes citados supra.

No cabe duda, a mi entender, que las instituciones que integran el derecho tributario, entre las cuales se encuentra, entre otras, la prescripción de las obligaciones de naturaleza impositiva, revisten una naturaleza autónoma que deriva del ejercicio del poder estatal a fin de obtener los recursos para satisfacer necesidades colectivas.



### ***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

De esta forma, las relaciones que, en el ejercicio de prerrogativas estatales de naturaleza impositiva, vinculan al fisco con los contribuyentes, están sujetas a regulación por el derecho público (CSJN, "O.S.N. c. Aquilino Colombo s/ ejecución fiscal", sentencia del 11 de diciembre de 1990).

Estas conclusiones se refuerzan si se atiende a la circunstancia de que las normas de derecho civil y de derecho tributario actúan en ámbitos distintos y persiguen también objetivos diferentes. En efecto, mientras que las normas del Código Civil referidas a la prescripción de las obligaciones están destinadas a regular en forma uniforme la finalización de las relaciones privadas, es decir, los vínculos de las personas entre sí o con terceros, las disposiciones sobre la extinción de los tributos tienen por objeto, entre otras cuestiones, establecer las reglas para el logro de los cometidos tributarios del Estado y garantizar, a su vez, el principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, al tratarse de dos órdenes normativos claramente diferenciados que no son asimilables, la administración no está obligada a atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, sino que las leyes impositivas pueden tratar en forma diferente institutos similares, tal el caso de la prescripción de las obligaciones.

V.3.- Así las cosas, toda vez que el derecho tributario es una rama autónoma del derecho público que, a su vez, por expresa atribución constitucional es de exclusivo resorte de las autoridades locales –artículos 1, 121 y 129 CN- no cabe, en principio, la aplicación de las normas del Código Civil.

Es decir, las normas del derecho común solamente resultarán de aplicación a una cuestión regida por el derecho público local cuando, no existiendo en este último norma o principio general alguno que permita dar adecuada respuesta a una determinada situación de hecho -caso no previsto-, sea necesario recurrir al instituto de la analogía –principio general previsto en el artículo 16 del Código Civil- e integrar así la laguna recurriendo a otras ramas del derecho (Reiriz, María Graciela, “Responsabilidad del Estado”, El Derecho Administrativo Argentino Hoy, Ed. Ciencias de la Administración, 1996, pág. 223).

V.4.- Por todo ello, considero que las normas referidas a la prescripción de los tributos forman parte del derecho público y, en tal caso, se trata de un ámbito de legislación reservado a las autoridades de la Ciudad. Éste ha sido el criterio adoptado por las autoridades nacionales, actuando como legislatura local, al sancionar la ley N° 19.489.

En tal sentido, cabe citar un ilustrativo precedente de la Corte Suprema, donde se ha dicho que *“pretender que, además, las provincias, en el ejercicio de sus facultades privativas en cuanto a la imposición de contribuciones y a la manera de percibir las, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importa hacer de este*

*último código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un derecho supletorio del derecho público, en este caso, del derecho financiero; importa, asimismo, querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil, lo que es, desde luego inaceptable, como doctrina general, habida cuenta de la preeminencia que tiene la Carta Fundamental sobre toda la ley; sólo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de derecho, rige también en el campo del derecho público. La delegación que han hecho las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo, sólo significa que aquéllas, en lo que respecta a los Códigos Civil, y de Comercio, han querido un régimen uniforme en materia de derecho privado; y es seguramente excesivo interpretar que, además, han tenido la voluntad de limitar también las facultades de derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación” (CSJN, Fallos, 243:98, citado por la Sala II en autos “Administración General de Puertos (AGP) c/GCBA /DGR) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de la DGR”).*

Así las cosas, aplicando la ley 19.489 para determinar si las obligaciones que se reclaman se encontraban prescriptas permiten concluir que éstas resultaban plenamente exigibles al momento de iniciarse el procedimiento de determinación del tributo.

V.5.- Por lo expuesto en los considerandos que anteceden, corresponde no hacer lugar al planteo referente a la prescripción del tributo y a la aplicación al caso de las disposiciones del Código Civil.

Carlos F. Balbín

El Dr. Esteban Centanaro, por los fundamentos expuestos por el Dr. Balbín, adhiere a su voto.

Esteban Centanaro

En mérito a las consideraciones expuestas, doctrina y jurisprudencia citadas, normas legales aplicables al caso, el Tribunal RESUELVE: 1º) Declarar la competencia de la jurisdicción local; 2º) Tener por desistido al recurrente de los agravios referidos a la integración del impuesto a la transferencia de combustibles, y por condonada la multa proporcional; 3º) Revocar la resolución recurrida en cuanto determina de oficio, aplica multa, liquida impuesto e intereses, por los rubros examinados en la res. 2/2000 de la



***Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires***

Comisión Arbitral. 4º) Rechazar el recurso en los aspectos restantes. 5º) Imponer las costas por su orden.

Regístrese. Notifíquese, a la Sra. Fiscal de Cámara en su despacho y, oportunamente, devuélvase.

Horacio G. Corti  
Juez de Cámara

Carlos F. Balbín  
Juez de Cámara

Esteban Centanaro  
Juez de Cámara