

Buenos Aires, 7 de marzo de 2023.

Vistos los autos: “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”, para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1º) Que el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Tierra del Fuego hizo lugar parcialmente a la demanda promovida por Alpha Shipping S.A. y, en consecuencia, declaró parcialmente la nulidad de la multa que le había sido establecida a esa empresa en el art. 3º de la resolución DGR 20/11.

Para así decidir, relató que de los expedientes 620-EC-2010 y 7157-EC-2011 surgía que la primera determinación del impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB) se había emitido el 30 de diciembre de 2009 – resolución DGR-DCF 04/09–, la que abarcaba el período 05 a 12 del 2004, en la cual se había fijado una multa de \$ 1.456.137,76. Dicho acto administrativo fue apelado por la actora, oportunidad en la que se elevó la sanción a la suma de \$ 3.406.643,65. Frente a esa resolución Alpha Shipping S.A. dedujo recurso de apelación que fue desestimado con fecha 29 de octubre de 2014 mediante la resolución 707/14.

De otro lado, refirió que de los expedientes 621-EC-2010 y 11238-EC-2011 se desprendía que la determinación de oficio del ISIB abarcaba el período 01 a 12 del 2005, por el cual se había fijado una multa de \$ 2.957.614,38. Dicha resolución fue apelada por la actora mediante

recurso de reconsideración, el que fue desestimado por el organismo recaudador local. Finalmente, reseñó que el procedimiento concluyó el 30 de octubre 2014 con el dictado de la resolución 716/14 que desestimó el recurso de apelación.

Sentado ello, señaló –en lo que al caso interesa– que correspondía abordar en primer orden la temática relativa a la prescripción referida a la sanción –plazo y *dies a quo*–. Al respecto, recordó que ese tribunal había adherido en un precedente suyo a la doctrina fijada por esta Corte en la causa “Filcrosa” (Fallos: 326:3899). Agregó que, en el *sub examine*, el organismo tributario había impuesto dos multas –no automáticas– por omisión del ISIB y la actora había introducido taxativamente el argumento de la naturaleza penal de aquellas para reputar aplicable el plazo de prescripción del art. 65, inc. 4º, del Código Penal y la forma de su cómputo (art. 63).

En esa línea, recordó que esta Corte había asignado naturaleza penal a la sanción de multa prevista en los ordenamientos respectivos por incumplimientos relativos a esos conceptos. Refirió que ello obedeció a la finalidad perseguida con su aplicación, puntualizando que se procuraba prevenir y reprimir la violación de disposiciones propias de la materia tributaria y descartar el carácter retributivo del posible daño provocado con la infracción (Fallos: 185:188; 200:495; 228:375; 247:225; 271:297; 303:1548; 311:2779, entre muchos otros).

Bajo ese prisma, indicó que en el presente caso se le atribuía a la actora la inobservancia de estipulaciones que integraban el Código Fiscal local, que configuraba una derivación de la potestad tributaria de la

Provincia de Tierra del Fuego. En orden a ello, puntualizó que la solución debía cimentarse en una interpretación sistemática de ese plexo, en la particular estructuración de la falta endilgada y del impuesto al que estaba vinculada, en su adecuación a los principios que surgen del Código Penal y en las consecuencias incoherentes e ilógicas de aplicar plazos distintos para determinar deudas impositivas –5 años– y para las consecuentes sanciones por omisión fiscal –2 años– y un *dies a quo* idéntico.

Con ese norte, agregó que la aplicación de las multas era consecuencia de la determinación de oficio, sin la cual no podría aplicarse sanción alguna por cuanto no se contaría con base para su graduación. Añadió que, en el caso, si el Fisco no estableciese el hecho imponible del ISIB, calificase la actividad gravada y cuantificase el tributo omitido, no habría infracción punible, concluyendo en que la determinación era presupuesto de la sanción y, en ese orden, si la autoridad administrativa gozaba de un período de 5 años para determinar la deuda, resultaba incompatible limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente.

Seguidamente, recordó que el art. 81 del código fiscal dispone que prescribían por el término de cinco años las facultades del fisco para determinar las obligaciones fiscales o para verificar las declaraciones juradas de contribuyentes o responsables, y para aplicar multas. Agregó que el art. 82 de ese cuerpo normativo establecía que los plazos dispuestos en su art. 81 comenzarían a correr “desde el 1º de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento...”. Resaltó que los límites

temporales apuntados no se hallaban excedidos cuando la DGR había dictado los actos administrativos cuestionados.

Sobre esta base, el *a quo* observó que las normas del código fiscal no vulneraban en modo alguno el principio de legalidad en materia penal y tributaria, ni el reparto de competencias legislativas instituidas en la Constitución Nacional, ni las directrices hermenéuticas fijadas por la Corte Suprema. Concluyó en que ello era así por cuanto el límite temporal normado en la provincia estaba sincronizado y armonizado con la naturaleza del auto declarativo del tributo cuyo incumplimiento servía de causa para las multas controvertidas, y con el procedimiento reglado para la determinación del impuesto y la cuantificación de la multa, que no era automática. Añadió, además, que ello también se conformaba con la norma común de fondo que regía para la obligación tributaria –Código Civil–, y receptaba los principios y disposiciones generales del Código Penal que derivaban del carácter de esa específica sanción pecuniaria.

2º) Que la actora dedujo recurso extraordinario federal (fs. 17/26 vta.) contra esa resolución, cuya denegación originó la presente queja.

En lo sustancial, sus agravios versan acerca de que las multas que se discuten en el presente expediente se encuentran prescriptas, en tanto entiende que los plazos se deben regir por lo dispuesto en el art. 65, inc. 4º, del Código Penal, que establece que la acción para imponer multas prescribe a los dos años. En subsidio, cuestiona diversos tópicos de índole penal que refieren a la ausencia de la configuración de los elementos

objetivos y subjetivos del tipo penal, así como también el exceso de punición del fisco local.

3°) Que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, toda vez que la sentencia apelada se pronunció por la validez de la legislación local, la que fue puesta en tela de juicio oportunamente por ser contraria a los arts. 65, inc. 4°, y cc. del Código Penal, y violatoria del art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional (inc. 2° del art. 14 de la ley 48).

4°) Que la sanción aplicada a la actora –cuya prescripción aquí se persigue– es de carácter penal pues, “‘si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva’, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal” (Fallos: 288:356). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139).

5°) Que, sobre esta base, es preciso recordar que en el precedente “Lázaro Rabinovich” (Fallos: 198:139) este Tribunal señaló que

“(l)la prescripción de la acción para imponer multa por infracción a las disposiciones de las leyes 371 y 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical se halla regida por el C. Penal, no obstante lo que al respecto dispongan las leyes provinciales que no pueden reglamentar ese punto sin violación de los arts. 67, inc. 11 y 108 de la Constitución Nacional”, doctrina que, en cuanto al motivo común que la inspira, fue ratificada por esta Corte en la causa “Filcrosa” (Fallos: 326:3899) y, más recientemente, en el expediente “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A.” (Fallos: 342:1903), si bien en estos últimos dos pronunciamientos citados la materia en debate era regulada por el Código Civil, cuerpo normativo también integrante de la llamada legislación común.

Sobre el punto, no es ocioso recordar, tal como se lo expuso en el considerando 2º de la referida causa “Volkswagen”, que en la extensa lista de fallos que se mencionan en el apartado IV del dictamen emitido por la Procuración General de la Nación en dicha causa, el Tribunal ha desarrollado las razones por las que invariablemente sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo.

Sobre tales bases, el Tribunal consideró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República (cf. casos citados en ese dictamen y CSJ 235/2013 (49-M)/CS1 "Municipalidad de San Pedro c/ Monte Yaboti S.A. s/ ejecución fiscal", sentencia del 27 de noviembre de 2014).

6°) Que, en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al *sub examine* el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.

Por ello, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario deducido y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo aquí expresado. Notifíquese, reintégrese el depósito obrante a fs. 44 y remítase la queja a fin de que sea agregada en los autos principales que fueron elevados digitalmente al Tribunal con fecha 19 de noviembre de 2020.

Horacio Rosatti (en disidencia)- Carlos Fernando Rosenkrantz – Juan Carlos Maqueda – Ricardo Luis Lorenzetti.

## Disidencia del Señor Presidente Doctor Don Horacio Rosatti

### Considerando:

1º) Que Alpha Shipping SA demandó a la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur con la finalidad de que se declarase la nulidad de los actos administrativos que, por un lado, determinaron una deuda en concepto de impuesto a los Ingresos Brutos y, por el otro, le aplicaron multas por omisión. Planteó, asimismo, la inconstitucionalidad del art. 82 del Código Fiscal local porque establecía *“un modo de cómputo del plazo de prescripción distinto al criterio receptado por la legislación nacional soslayando lo dispuesto en los artículos 75, inciso 12) y 126 de la Constitución Nacional”*.

Más adelante, la actora informó su acogimiento a un plan de pagos respecto a los tributos adeudados. Sin embargo, el pleito continuó su trámite porque para el contribuyente las sanciones se encontraban prescriptas, ya que -a su juicio- resultaban aplicables los arts. 63 y 65, inc. 4º, del Código Penal, por la naturaleza penal de las infracciones.

2º) Que el Superior Tribunal de Justicia rechazó la defensa de prescripción articulada por el contribuyente y declaró la nulidad parcial de una de las multas.

En lo relativo a la prescripción señaló que se regía por la normativa local; en particular, invocó el art. 81 del código fiscal que disponía que prescribían por el término de cinco años las facultades del fisco para aplicar multas. Agregó que el art. 82 estipulaba que los plazos



dispuestos en el artículo anterior comenzaban a correr “...desde el 1° de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento...”.

En función de tales premisas, concluyó en que no se encontraban prescriptas las atribuciones del organismo recaudador para aplicar las multas. Asimismo, descartó que las normas locales hubiesen importado un avance de la legislatura local sobre las atribuciones que la Constitución Nacional le confiere al Congreso de la Nación en su art. 75 inc. 12.

3°) Que Alpha Shipping SA dedujo recurso extraordinario federal; su denegación motivó su presentación directa ante esta Corte.

Básicamente se agravia porque las multas impuestas se encuentran prescriptas, en la medida en que -dada su naturaleza penal- resulta aplicable lo dispuesto en el art. 65, inc. 4° del Código Penal, en lugar de la normativa provincial. En subsidio, argumenta que no se configuraron los elementos objetivos y subjetivos para tener por tipificada la infracción, al tiempo que -señala- hubo un exceso de punición.

4°) Que el recurso extraordinario es procedente toda vez que se dirige contra una sentencia definitiva emitida por el superior tribunal de la causa, y se encuentran en tela de juicio los arts. 5°, 75, inc. 12, 121 y 126, entre otros, de la Constitución Nacional y la decisión ha sido contraria al derecho federal invocado.

5°) Que la cuestión constitucional a dirimir consiste en determinar si la prescripción de las multas por infracciones a tributos provinciales puede ser reglamentada por el legislador local, por imperio de

los arts. 5° y 121 de la Constitución Nacional, o le corresponde al Congreso de la Nación, en los términos de los arts. 75, inc. 12 y 126.

Para brindar una respuesta a ese interrogante corresponderá: **1.** examinar el sistema federal de gobierno; básicamente la distribución de competencias que realiza la Constitución Nacional entre el Gobierno Federal y los gobiernos locales, y la atribución de estos últimos para legislar en materia de infracciones administrativas; y **2.** determinar si a partir de la aplicación de los principios del derecho penal al ámbito de las infracciones administrativas se deriva que el instituto de la prescripción se rige por el Código Penal.

6°) Que el federalismo que plasmaron nuestros constituyentes desde el primer artículo de la Constitución Nacional importa un sistema *político y cultural de convivencia*. Como sistema *político* se caracteriza por la descentralización territorial del poder en el Estado, que da surgimiento a un doble nivel de decisión: el nacional y el estadual; como *cultural* implica que sus partes integrantes no actúan aisladamente, sino que interactúan en orden a una finalidad que explica su existencia y funcionamiento, el ejercicio de las competencias constitucionalmente asignadas -por tanto- debe ser ponderado como una interacción articulada (Fallos: 344:809, voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

7°) Que la Constitución Nacional utiliza el criterio de regla y excepción con relación a la distribución de competencias entre la Nación y las provincias: la regla es la competencia provincial o local, la excepción es la competencia federal, de tal modo que todo aquello que no está

expresamente cedido por las provincias al gobierno federal, queda retenido en aquellas (art. 121 de la Constitución Nacional).

Sin perjuicio de lo anterior, la competencia para regular un instituto puede ser atribuida a diferentes niveles de forma excluyente -arts. 75, inc. 12 y 123, entre otros-, concurrente –arts. 75, inc. 18 y 125- o cooperativa –art. 41 en materia ambiental, art. 75, inc. 2, en materia de coparticipación o art. 75, inc. 12, en materia de legislación de fondo y procesal, entre otros ejemplos- (Fallos: 342:1903 disidencia del juez Rosatti, considerando 5° y Fallos: 342:1061, disidencia conjunta de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 7°).

8°) Que, sobre tales bases, el diseño federal argentino se afianza en que “[c]ada provincia [dicta] para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones” (art. 5°, Constitución Nacional). Esa declaración se concreta en la segunda parte del texto constitucional, al admitir que: i) los gobiernos de provincia conservan todo el poder no delegado al Gobierno federal (art. 121), ii) dictan su propia constitución (art. 123), y iii) se dan sus propias instituciones y se rigen por ellas (art. 122).

9°) Que a la luz de ello, las provincias como entes autónomos cuentan con atribuciones para reglamentar su vida institucional y, asimismo, dictar las leyes y estatutos que juzguen conducentes a su

bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las que resultan de la Constitución Nacional (arts. 75, 126 y cctes.). Y, en tal sentido, los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos explícitos, un poder exclusivo, o en los supuestos en los que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o bien cuando existe una absoluta y directa incompatibilidad o repugnancia efectiva en el ejercicio de facultades concurrentes por estas últimas (arg. Fallos: 344:809 (cit.), voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

10) Que entre las materias no delegadas por las provincias a la Nación se encuentra, por una parte, su poder tributario pues -como lo dijo esta Corte- entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (arg. doct. Fallos: 137:212; 150:419; 174:358; 235:571; 243:98; 302:1181; 320:619; 331:1412, entre otros). En función de ello, se ha reconocido que las provincias cuentan no solo con competencia para regular lo relativo al nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria, sino también sobre los diversos modos de extinción, entre ellos, la prescripción (Fallos: 342:1903, disidencia del juez Rosatti).

Por otra parte, resulta relevante remarcar que las jurisdicciones locales también conservan su poder de policía (arg. arts. 5º, 75 inc. 30 y 121, Constitución Nacional). Por ello, la delegación de las provincias a la Nación para dictar el Código Penal que surge del art. 75, inc. 12, no les impide retener una potestad punitiva propia justificada en el ejercicio de ese poder; esto es, la prerrogativa exclusiva de establecer contravenciones e

infracciones, fijar las correlativas sanciones y aplicarlas en asuntos de puro interés local.

En otras palabras: si las jurisdicciones locales conservan un poder de policía y de imposición que les es propio, y en términos más amplios un derecho público local, resulta incuestionable su competencia para estatuir un régimen sancionatorio no penal (arts. 1º, 5º, 75 inc. 30, 121 y 123 de la Constitución Nacional). Y dentro de ese régimen infraccional son aquellas, naturalmente, las encargadas de definir concreta y puntualmente las conductas punibles, las sanciones y sus modos de extinción. Sobre estas bases, reconocida la competencia local para reglamentar su régimen de infracciones administrativas se sigue el de fijar - bajo parámetros razonables y con respeto de las garantías constitucionales- los plazos, el cómputo y las causales de interrupción o suspensión de la prescripción de las sanciones (*mutatis mutandis*, Fallos: 342:1903, disidencia del juez Rosatti, considerando 11).

11) Que, de este modo, el argumento de la actora, que postula el carácter penal de las infracciones tributarias y, a los fines de su prescripción, considera que es una materia propia del Congreso de la Nación, importa negar a las jurisdicciones locales el ejercicio de una materia que no ha sido delegada al Gobierno Federal, como es el de establecer las consecuencias punitivas no penales, desnaturalizando el reparto de competencias que trazaron los constituyentes originarios de 1853/1860 y los reformadores de 1994.

Evidentemente, la posición de la recurrente se apoya en una inapropiada lectura de la doctrina jurisprudencial de este Tribunal sobre la

aplicación de los principios del derecho penal al ámbito de las infracciones administrativas; en efecto, a través de esa prudente línea jurisprudencial lo que siempre se ha propuesto este Tribunal es garantizar -en el ámbito de las infracciones administrativas- la aplicación de ciertos principios y reglas del derecho penal a la actividad punitiva no delictual, en la medida en que resulten compatibles (arg. doc. Fallos: 330:1855 y 335:1089). Sin embargo, esta construcción garantista, no puede extenderse hasta llegar al extremo de alterar las bases del sistema federal de gobierno y desconocer los regímenes e instituciones que, en ejercicio de atribuciones propias, se han dado las provincias.

La postura del contribuyente, por tanto, ignora que -según un infranqueable principio hermenéutico establecido por esta Corte- la determinación de qué poderes se han conferido a la Nación y, sobre todo, del carácter en que lo han sido, debe siempre ceñirse a la lectura más estricta, en tanto los poderes de las provincias son originarios e indefinidos, en tanto que los correspondientes a la Nación son delegados y definidos (Fallos: 344:809 (cit.), voto de los jueces Maqueda y Rosatti). De este modo, si no es discutible la competencia del legislador provincial para estatuir un régimen sancionatorio por incumplimientos a tributos locales, tampoco resulta constitucionalmente objetable que en su normativa la provincia regule la prescripción de dichas infracciones, sin que pueda inferirse lesión alguna a la atribución del Congreso de la Nación para dictar el Código Penal de la Nación (art. 75, inc. 12).

En definitiva, como lo había sostenido Domingo Faustino Sarmiento en nota a la sentencia registrada como Fallos: 23:647, "...los

*códigos no alteran las jurisdicciones locales, ni la constitución provincial (art. 5), ni sus instituciones [...] ni son los códigos superiores a las constituciones provinciales, porque son dictadas en consecuencia de la Constitución nacional, que dejó a las Provincias el poder no delegado en ella, de dictar su propia constitución [...] y regirse por sus propias instituciones locales...” (cit. en Fallos: 342:1903, disidencia del juez Rosatti, considerando 7°).*

12) Que los restantes agravios resultan inadmisibles (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se hace lugar a la queja, se declara parcialmente admisible el recurso extraordinario interpuesto y, por las razones aquí expresadas, se confirma la sentencia apelada. Con costas a la vencida (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Devuélvase el depósito. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase digitalmente los autos principales y remítase la queja para su agregación.

Horacio Rosatti.

Recurso de queja interpuesto por **Alpha Shipping S.A.**, representada por el **Dr. Martín Torres Girotti**.

Tribunal de origen: **Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.**