

**Expte. nº 9722/13 “El Bagre Films SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘El Bagre Films SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos’”**

**Buenos Aires,**            6            de agosto de 2014

**Vistos:** los autos indicados en el epígrafe.

**resulta:**

1. “El Bagre Films S.A.” promovió demanda contra la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a efectos de impugnar la Res. nº 2836/06 del Ministerio de Hacienda del GCBA, mediante la cual se rechazó el recurso jerárquico interpuesto contra la Res. nº 2333-DGR-06 que, a su vez había rechazado el recurso de reconsideración deducido contra la Res. nº 5324-DGR-05 (fs. 54/61 vta.).

2. A través de esta última resolución se determinó de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en concepto de anticipos mensuales 12/98; 2 a 12/99; 1 a 12/00; 1 a 5 y 7 a 9/01; 7, 8, 10 y 11/02; 1 y 4 a 12/03 por un monto total de \$ 85.326,30, más intereses y, \$ 68.261 en concepto de multa por infracción material culposa, equivalente al 80% del impuesto supuestamente omitido (fs. 44/47).

3. En su demanda, la actora planteó —como excepción— la prescripción de las acciones del Fisco para aplicar la multa que le fue impuesta. En ese sentido, sostuvo que el art. 68 del Código Fiscal (t.o. 2003) establecía los plazos de prescripción aplicables exclusivamente respecto “de los impuestos y demás contribuciones de su régimen rentístico”, pero omitía hacerlo con relación a los poderes del Fisco para imponer sanciones, concluyendo que: “...atento la indiscutible naturaleza penal de las multas —incluso las tributarias—, resulta de aplicación el plazo de prescripción de dos años establecido en los arts. 62 y 65 del Código Penal...”.

Como consecuencia de este razonamiento, adujo que las acciones y poderes del Fisco para aplicar multa respecto de los anticipos mensuales 12/98 a 11/02 estaban prescriptos.

En subsidio planteó que de considerarse que era aplicable el plazo quinquenal, había operado la prescripción respecto del período 12/98.

Expresó, además, que el plazo de suspensión de la prescripción por un año dispuesto por el art. 13 de la ley n° 671 era inaplicable a las acciones dirigidas a cobrar multas, dado que su texto sólo se refería a la prescripción de las deudas impositivas.

Por otro lado, criticó la determinación de oficio practicada por el Fisco en tanto considera que su actividad está gravada con la alícuota del 3%. Sostuvo que durante los períodos involucrados en autos, por un error conceptual, liquidó el gravamen aplicando la tasa del 1,5% sin advertir que esas actividades —producción de films publicitarios— revestían, a su juicio, carácter industrial encontrándose, en consecuencia, íntegramente eximidas del pago del gravamen.

4. El GCBA contestó la demanda (fs. 62/109 vta.). Adujo que la actora nunca había sido declarada exenta porque no lo había solicitado.

Destacó la contradicción en su accionar al reclamar la aplicación de una exención jamás solicitada y, al mismo tiempo, tributar el gravamen conforme a una alícuota menor a la que correspondía a su actividad.

Afirmó que la actividad de la actora consistía en la “Producción de películas para publicidad”; es decir, en la prestación de un servicio gravada con la alícuota del 3%, de conformidad con el art. 41, inc. 41 de la ley n° 151 —Tarifaria para el año 1999 y concordantes con ordenanzas anteriores y leyes posteriores—. Ello así toda vez que no utilizaba maquinarias industriales, no efectuaba producciones seriales y continuadas, ni poseía un establecimiento habilitado para desarrollar actividad industrial.

En cuanto a la procedencia de la multa aplicada, señaló que las multas tributarias no tenían naturaleza penal y que el derecho tributario contaba con sus propias normas de aplicación.

A su vez, afirmó que al no encontrarse prescriptos los períodos fiscales 1998; 1999; 2000; 2001 y 2002, y dado que la actora no había planteado la prescripción de ellos, tampoco podía considerarse prescripta la facultad sancionatoria a ellos vinculada. Destacó, asimismo, que el plazo de prescripción a los fines de la imposición de la sanción había sido interrumpido por la comisión de nuevas infracciones por parte de la actora.

5. La jueza de primera instancia hizo lugar parcialmente a la demanda declarando la nulidad de las Res. n° 5324-DGR-05, n° 2333-DGR-06 y 2836-MHGC-06 solamente en lo referido a la base imponible, ordenando a la demandada dictar un nuevo acto administrativo que contemplara las pautas contenidas en el considerando V de la sentencia; impuso las costas en un 75% a la

actora y en un 25% a la demandada, y reguló los respectivos honorarios (fs. 26/36 vta.).

Para así decidir, sostuvo que, a tenor de lo dispuesto por el art. 126, inc. 22, del Código Fiscal (t. o. 2001 y concordantes de años anteriores y posteriores), la exención en el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos referida a los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de actividad industrial era procedente siempre que se cumplieran los requisitos allí enumerados, de modo que quien consideraba que su actividad estaba comprendida dentro del presupuesto de la norma debía solicitar el beneficio y acreditar el cumplimiento de los requisitos allí fijados ante el ente fiscal.

Tuvo en cuenta, de conformidad con la pericia contable, que la actora no contaba con ninguna constancia de exención expedida por el organismo fiscal, no había acompañado prueba documental ni ofrecido alguna otra conducente para acreditar ese extremo. Ello sumado a que, en sede administrativa, había reconocido no encontrarse exenta —conf. descargo obrante al folio 292 vta. Carpeta Interna nº 27888/05 (fs. 29 vta.)—.

En cuanto a la petición subsidiaria de la actora referida a que debía aplicarse la alícuota del 1,5% pues, a su juicio, desarrollaba una actividad industrial —art. 43, inc. 9º—, la jueza arribó a la conclusión de que la actividad de “Producción de films publicitarios” no estaba expresamente prevista en ninguna de las normas de la ley nº 151 —Tarifaria para el año 1999, e idéntica en ese aspecto a la de años posteriores—.

Luego de ponderar antecedentes jurisprudenciales y constancias de la causa, afirmó que la producción de los films publicitarios conllevaba un proceso determinado que tanto el perito ingeniero como la Federación Argentina de Productores Cinematográficos y Audiovisuales, calificaron de industrial, pero que ello no implicaba *per se* que la actividad llevada a cabo por “El Bagre Films S.A.” debía ser encuadrada en el concepto de “otras industrias manufactureras” (art. 43, inc. 9º, de la ley nº 151).

Así, sostuvo que el “producto” efectuado por la actora era requerido por un cliente, una agencia de publicidad o un anunciante, para promocionar otro producto o servicio, de modo que la actividad desarrollada por la empresa tenía como objetivo la producción de un nuevo material que se vendía directamente a un consumidor final y que no existía, luego de la entrega, una nueva etapa de comercialización o producción. Finalmente concluyó que, al existir una norma específica que preveía un caso similar al de la actora —esto es, el art. 41, inc. 41 de la ya citada ley nº 151—, la actividad debía encuadrarse en ella debiendo calificarse como “comercialización (mayorista y minorista), de

prestaciones de obras y/o servicios, específicamente *Películas cinematográficas. Productoras de Radio y Televisión*” (conf. fs. 32 vta.).

En cuanto al ajuste practicado por el fisco local sobre la base imponible, la jueza hizo lugar al planteo de la actora y ordenó al GCBA dictar un nuevo acto administrativo respecto de las posiciones 4 y 11/00; 03, 04, 05, 07, 08, 09, 11 y 12/01; 01, 02, 03 y 06/02; y 02 y 11/03. Ello así considerando que, pues de acuerdo a lo expuesto por el perito actuante, el inspector había tomado como base de cálculo del gravamen la detallada por la contribuyente en las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado —que no siempre coincidían con la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, puntualmente en tanto aquella incluye conceptos que deben detraerse a fines de calcular la base imponible del impuesto local en cuestión—.

Por último, confirmó la sanción de multa aplicada, al entender que la conducta de la actora había configurado la omisión fiscal prevista en el art. 95 del Código Fiscal (t. o. 2005), desde que había liquidado el impuesto aplicando la alícuota del 1,5%, cuando debió haberlo hecho con la general del 3%, dando lugar a la falta de pago parcial del tributo.

También desechó la defensa de prescripción opuesta por la actora respecto de la multa. Para así decidir señaló que, a tenor de lo términos del art. 73 del Código Fiscal (t. o. 2005), existía una clara independencia entre la acción para exigir el pago de tributos y la acción para aplicar la sanción por no ingresarlo correctamente, sumado ello a que, aun cuando la acción estuviere prescripta, la omisión parcial del pago del anticipo 01/03 constituía la comisión de una nueva infracción, con efectos interruptivos de la prescripción de la acción para aplicar multa por infracciones cometidas con anterioridad.

6. Apelada la sentencia por la actora, expresados sus agravios (fs. 111/121) y contestados por el GCBA (fs. 122/153 vta.), la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario rechazó el recurso y confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto fue objeto de agravio (fs. 18/24).

Afirmó que la exención impositiva no operaba de pleno derecho, sino que requería la solicitud previa del interesado, quien debía acreditar que se habían reunido los extremos exigidos por la normativa para obtenerla. De ese modo, rechazó los argumentos de la actora fundados en la sentencia del Corte Suprema recaída en el caso *“U.T.G.R.A. Unión de Trabajadores de Gastrónomos de la República Argentina c/ DGI s/ acción de amparo”* —Fallos: 322:2173—, sentencia del 16 de septiembre de 1999, pues, a diferencia de la pretensión de la actora dirigida a gozar de una exención objetiva, ese caso se refería a

una exención instituida en la Ley de Asociaciones Sindicales, donde ella operaba automáticamente por la sola obtención de la personería gremial.

También rechazó el agravio referido a la afectación del derecho de defensa, en el entendimiento de que la Jueza de primera instancia había efectuado un análisis integral de la normativa aplicable al caso junto con elementos probatorios que la llevaron a sostener que la actividad desarrollada por la actora no encuadraba en ninguna exención del gravamen.

En cuanto a los planteos relativos a la alícuota aplicable, consideró que no constituían una crítica concreta y razonada de la sentencia que pretendía poner en crisis y, en consecuencia, los declaró desiertos.

En punto al agravio vinculado con la prescripción de la acción para aplicar la multa, la Cámara reconoció que el Código Fiscal local no contemplaba expresamente en su articulado el plazo de prescripción para aplicar la sanción de multa y que sólo se refería al plazo de prescripción de las acciones y poderes del GCBA para determinar y exigir el pago de los impuestos. Dada la ausencia de norma expresa, en orden a la autonomía del derecho tributario, la Cámara entendió que debía recurrirse al resto de los plazos contenidos en la legislación fiscal a fin de suplir tal omisión. A esos fines, remitió los fundamentos vertidos con anterioridad al fallar en la causa "*Botonera Argentina S.A. c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos*", EXP 25649/0, sentencia del 30 de septiembre de 2011. Finalmente, concluyó que la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar la multa discutida en el *sub lite* debía regirse por el plazo de cinco años contemplado en la norma fiscal para la determinación de tributos y persecución de su pago.

Así lo hizo sin perjuicio de confirmar que, al haber incurrido la actora en nuevas infracciones, había operado la interrupción del apuntado plazo para la aplicación de la respectiva sanción de multa.

7. Contra dicho decisorio la actora interpuso recurso de inconstitucionalidad (fs. 4/16) cuya denegatoria (fs. 1/2) originó la interposición del recurso de queja ante este Tribunal Superior (fs. 37/41 vta.)

8. Requerido su dictamen, el Fiscal General Adjunto propició el rechazo del recurso de queja (fs. 163/164 vta.).

#### **Fundamentos:**

### **El juez José Osvaldo Casás dijo:**

1. El recurso de queja interpuesto por “El Bagre Films S.A.” a fs. 37 cumple con los requisitos formales exigidos por el art. 33 de la ley n° 402.

El recurso de hecho y el de inconstitucionalidad que lo precede exponen agravios en relación a tres cuestiones: a) la valoración practicada en las instancias de mérito sobre la actividad realizada por el contribuyente; b) los recaudos exigibles para que se configure la exención reclamada; c) la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar la sanción de multa.

Anticipo que sólo el último punto pone en debate una cuestión de índole constitucional sobre la cual la parte recurrente ha formulado agravios de esa naturaleza.

2. La actora formula planteos con relación al modo en que las instancias ordinarias examinaron el desarrollo de su actividad, consecuencia de lo cual la calificaron como gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos los períodos objeto del acto determinativo y sancionatorio impugnado, y descartaron los planteos subsidiarios de la firma respecto a la aplicación de la alícuota reducida del 1,5 %.

Tal como adelantara en el apartado primero, la queja debe ser rechazada en este punto. Es que el recurrente no ha logrado exponer fundadamente un caso constitucional conforme lo requiere el art. 27 de la ley n° 402. En efecto, en la queja se reiteran las falencias señaladas por la Cámara para fundar la inadmisibilidad del recurso de inconstitucionalidad. En ese orden, los agravios aquí arrimados —reedición de lo expresado ante la alzada en dicha oportunidad—, tal como han sido planteados, no satisfacen la carga de realizar una crítica concreta y fundada de las razones por las cuales la Sala I decidió no conceder el recurso de inconstitucionalidad —ausencia de configuración de un caso constitucional— (conforme lo resuelto por el Tribunal *in re “Fantuzzi, José Roberto y otro s/ art. 57 bis -causa n° 665-CC/2000- s/ queja por denegación de recurso de inconstitucionalidad”*, expte. n° 865, resolución del 9/4/01, en *Constitución y Justicia* [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, tomo III, ps. 92 y ss.; “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Administración San Francisco S.A. y otros c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, expte. n° 8855/12, sentencia del 4 de diciembre de 2013; entre muchos otros). Dicha omisión obsta a la procedencia del recurso intentado puesto que, en razón de lo expuesto, la presentación resulta privada del fundamento mínimo tendiente a demostrar la satisfacción de la

apuntada exigencia (*Fallos*: 290:391; 293:166; 302:502; 304:332; 307:723; 308:2263; 311:2338).

Para cubrir ese déficit, el recurrente sostiene que se verifica un caso excepcional que habilita el tratamiento de su recurso a través de la causal de arbitrariedad de sentencia (fs. 37 vta.). Afirma que el decisorio de la Cámara efectuó una valoración de la prueba palmariamente arbitraria cuando sostuvo que la venta de los productos industriales (films publicitarios) fue realizada a consumidores finales y se encontraba, por ende, alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con la alícuota del 3%. Expone que, del informe pericial producido en autos, surgiría lo contrario.

Sin embargo, no se advierte que la sentencia de Cámara resulte descalificable como acto jurisdiccional válido. Por el contrario, el pronunciamiento que el recurrente pretende invalidar mediante el recurso de inconstitucionalidad que esta queja intenta sostener, compartió los fundamentos de la decisión de la Jueza de Primera Instancia al destacar que ésta se limitó a efectuar un análisis integral de la normativa aplicable al caso junto con los elementos probatorios acercados al expediente a efectos de dilucidar si la actividad desarrollada por la contribuyente podía encuadrarse dentro de las exenciones del gravamen. Todo ello para concluir que la actividad de la empresa tenía como objetivo la producción de un nuevo producto que se vendía directamente a consumidor final —sin que existiera, luego de esa entrega, una nueva etapa de comercialización o producción—. Sustentó dicha conclusión en las fases detalladas por el perito ingeniero industrial (ofrecido por la propia actora) en su informe, a saber: “(i) pre-producción; (ii) filmación, (iii) revelado y acondicionado (posproducción); (iv) entrega del cliente...” (conf. fs. 21 vta. y 22).

A partir del encuadre dado por la sentencia de primera instancia a la actividad de la actora —esto es, “...comercialización (mayorista y minorista) de prestaciones de obra y/o servicios, específicamente: Películas cinematográficas. Productoras de Radio y Televisión”—, la Cámara entendió que ella generaba un producto a ser utilizado y/o consumido en forma directa por sus adquirentes —una agencia de publicidad o un anunciante— y que no estaba dirigido a ser afectado a procesos de producción, transformación, comercialización a terceros, tal cual exigía la normativa a los efectos de la procedencia de la exención.

Desde esa perspectiva, entiendo que la actora se limita a expresar su discrepancia con la valoración de la prueba efectuada por los jueces de la causa y la caracterización que cabe asignar al producto para la procedencia, o no, del beneficio fiscal —exención o minoración de alícuota— que, más allá de su acierto o error, no resulta suficiente,

por sí sola, para conmovier la sentencia atacada (cf. el Tribunal *in re*: “Federación Argentina de Box c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, expte. n° 49/99, resolución del 25 de agosto de 1999 y sus citas, en *Constitución y Justicia* [Fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires], Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999, tomo I, ps. 282 y ss., 1ª ed., Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004).

De acuerdo a lo expuesto, concluyo que “El Bagre S.A.” no logra acreditar que la sentencia atacada adolezca de deficiencias lógicas en su razonamiento o una total ausencia de fundamento normativo que impidan considerar el pronunciamiento cuestionado como la sentencia fundada en ley a que hacen referencia los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional (doctrina de *Fallos*: 294:376; 308:2351, 2456; 311:786; 312:246, 389, 608 y 323:2196, entre muchos otros; aplicable, con las necesarias adecuaciones, al recurso de inconstitucionalidad de esta Ciudad).

Por lo demás, las manifestaciones vertidas por la recurrente remiten exclusivamente a la interpretación de la normativa infraconstitucional de Derecho Público local aplicable al caso que, por principio, no obligan a la reinterpretación de los preceptos por este Estrado, al tiempo que sólo trasuntan el replanteo de cuestiones de hechos, prueba y Derecho Fiscal de la Ciudad, propios de los jueces de mérito y por tanto improponibles por esta vía extraordinaria y de excepción para su tratamiento mediante el recurso de inconstitucionalidad intentado.

**3.** También respecto de la calificación de la actividad desplegada por la contribuyente a los efectos del gravamen discutido, no puede perderse de vista que, tras abordar las cuestiones vinculadas al carácter de consumidor final de los destinatarios comerciales de los productos de la firma, la Cámara declaró desiertos —en los términos de los arts. 236 y 237 del CCAyT— el resto de los planteos relacionados con el encuadre de la actividad. Así lo hizo por entender que las alegaciones de la contribuyente no satisfacían la carga de acercar una crítica concreta y razonada del fallo que pretendía poner en crisis.

Nuevamente, las objeciones dirigidas a cuestionar la decisión de la Cámara no logran poner en evidencia que el tribunal *a quo* haya incurrido en un desacierto de gravedad extrema que habilite a descalificar el decisorio con fundamento en la doctrina de la arbitrariedad de sentencia elaborada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Asimismo, en este punto, resulta oportuno recordar que el Tribunal cimero ha expresado en numerosos precedentes que “lo atinente a establecer la insuficiencia de los escritos de expresión de

agravios y la consiguiente deserción del recurso, remite al estudio de una cuestión de hecho y derecho procesal, propia de los jueces de la causa y ajena al recurso extraordinario” (cfr. *in re: “Jorge R. Moras Mom v. Nación Argentina - Poder Judicial de la Nación”*, sentencia del 7 de diciembre de 1988, *Fallos*: 311:2629; ver también *Fallos*: 314:800; 319:682, 323:1699, entre muchos otros); doctrina que resulta aplicable *mutatis mutandi* al recurso de inconstitucionalidad local.

4. El segundo núcleo de argumentos que expone el recurrente se refiere a la decisión de la Cámara en cuanto no admitió que la firma pudiera encontrarse exenta si, previamente, no cumplió ante la Administración Fiscal los trámites previstos para la verificación de la procedencia del beneficio y obtuvo su reconocimiento.

a. En este marco corresponde destacar que la postura asumida por el *a quo* no puede entenderse reñida con la jurisprudencia que la actora cita en respaldo de su tesis.

En efecto, los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “*U.T.G.R.A. Unión de Trabajadores de Gastrónomos de la República Argentina c/ DGI s/ acción de amparo*” —*Fallos* 322:2173—, sentencia del 16 de septiembre de 1999, y “*Mutual de Socios Credivico c/ AFIP-DGI – región 1 – resol 27-X-00 s/ Dirección General Impositiva*”, —Registro del Alto Tribunal: Letra M, Número 56, Libro XLIV—, sentencia del 2 de marzo de 2011, citados por la recurrente vinieron a decidir respecto de exenciones que, tal como están previstas en las leyes que las contemplan, encuentran su razón de ser en las particularidades propias del sujeto pasivo tributario y en el reconocimiento estatal de la calidad a la que refiere la norma exonerativa —puntualmente, en los casos citados, mediante la extensión de la personería gremial y como asociación mutual respectivamente—. Así las cosas, la doctrina judicial citada no puede trasladarse, sin más a autos, siendo la que aquí se discute una dispensa, no ya de tipo subjetivo, sino objetiva —que no depende de las características del sujeto pasivo del tributo, sino de la particular actividad que despliega y del modo o forma en que atiende los pedidos y encomiendas que le formulan los clientes—.

Por otro lado, en los referidos precedentes, las exenciones venían dadas, no sólo por la ley del tributo que se discutía (Impuesto a las Ganancias), sino también por la de regulación específica de esa clase de asociaciones (leyes nacionales nº 23.551 de Asociaciones Sindicales y nº 20.321 Orgánica para las Asociaciones Mutuales, indicando de modo expreso, en el primer caso, que la operatividad del beneficio resultaba inmediata). Vale destacar entonces que, por el

contrario, el propio Código Fiscal local preveía, para las exenciones como la que aquí se alega, el tránsito por un trámite administrativo de reconocimiento/empadronamiento de beneficiarios (art. 126, párrafos 2º y ss. del Código Fiscal t.o. para año 2001, e igual disposición en textos anteriores y sucesivos) —cuya inconstitucionalidad, por lo demás, no fue planteada en estas actuaciones—.

En cuanto a la referencia al fallo de este Tribunal “GCBA s/ queja por el recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c/ DGR (Resolución n° 1881/DGR/00) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR’”, expte. N° 1227/01, sentencia del 26 de marzo de 2002 (en *Constitución y Justicia* [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, tomo IV, ps. 93 y ss.), si bien la postura que aquí asumo no deja de lado la que sostuve al emitir mi voto en dichas actuaciones —inveterada y casi secular vigencia del beneficio tributario respecto de la entidad aludida por su nombre en las ordenanzas y leyes de la Ciudad sobre la materia—, entiendo que las escuetas manifestaciones del recurrente no logran poner en crisis la aplicación que de la doctrina emanada de dicho precedente hizo la Cámara, al sostener la exigencia previa del reconocimiento administrativo de la exención que la actora pretende hacer valer automáticamente y sin el pertinente escrutinio por el Fisco de los requisitos para que opere la dispensa.

El razonamiento precedente me exime de sobreargumentar respecto de la no atingencia de brindar una consideración equivalente a las exenciones subjetivas y a las objetivas, ya que el escrutinio de la procedencia de unas y otras, en líneas generales, resultan una tarea diversa —siempre que en el primer caso se está en presencia de determinados sujetos jurídicamente típicos y, en el otro, debe ponderarse si cumplen, concretamente, con determinada actividad, llenando las pautas y requisitos previstos en la ley—.

Por lo demás, más allá del acierto o error de la interpretación adoptada por el tribunal *a quo* en este aspecto, lo cierto es que:

a) la normativa local exige el cumplimiento de ciertos requisitos formales y materiales así como la demostración de determinados extremos para que, en base a ello, el contribuyente pueda gozar de los beneficios en debate (art. 126, párrafos 2º y ss. del Código Fiscal t.o. para el año 2001, regla contenida en textos anteriores y sucesivos) —recaudos que, al menos en este caso, no resultan manifiestamente irrazonables—;

b) “El Bagre S.A.” reconoció (ante la Administración) que no estaba exento y expresó no haber solicitado en sede administrativa la dispensa por los períodos reclamados (fs. 29 vta. y 44/44 vta.);

c) de admitirse la posición que defiende el contribuyente en este proceso, el Poder Judicial pasaría a sustituir la intervención que la

Constitución y ley asignan al órgano competente del Poder Ejecutivo (DGR/AGIP), como órbita administrativa primaria, para conceder o registrar la petición de exenciones; y asumiría, entonces, originariamente, no ya el control judicial de la administración, sino el ejercicio directo de la administración activa. Es que, una decisión en el sentido que pretende la parte actora —particularmente en este supuesto— desbordaría los límites establecidos en el art. 6° del CCAyT, afectando las competencias constitucionales propias del Poder Ejecutivo (art. 104, inc. 25) y con ello, el principio de la división de poderes (art. 1°), tal como está diseñada en la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

**b.** Tampoco pueden prosperar las alegaciones de la quejosa en el sentido de que el recurso de inconstitucionalidad debió ser concedido pues “... *la consistencia del planteo relativo a la operatividad de la exención y el carácter de la actividad (industrial) involucrada en las actuaciones, que trae a escena al Pacto Fiscal precitado, ameritaban la concesión del remedio intentado*” (fs. 40, se suprimió el subrayado del texto original).

En efecto, encontrándose fuera de discusión en esta instancia de excepción la calificación de la actividad desplegada —ya que las dos instancias judiciales de mérito, con fundamentos suficientes, más allá de que puedan o no compartirse, descartaron el reconocimiento del pretendido carácter industrial—, resulta insustancial el abordaje de las cuestiones planteadas respecto de la aplicación al caso de las cláusulas del “Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento”, del 12 de agosto de 1993, que invoca la actora. Ello así, en tanto el despliegue manifiesto de la actividad como industrial resulta premisa ineludible para la invocación de dicho Acuerdo interjurisdiccional, tal como lo pretende la recurrente.

**5.** En cambio, considero que la actora sí ha logrado esbozar mínimamente un caso constitucional cuando afirma que se habrían afectado de manera inmediata los principios de reserva de ley penal y tributaria al aplicar la Cámara, por un mecanismo de integración analógica, a las acciones y poderes de la administración para aplicar las multas que se debaten en estos autos, el plazo de prescripción fijado por el Código Fiscal para la determinación y cobro de tributos.

A partir del reconocimiento por parte del tribunal *a quo* de que ese cuerpo normativo —en el texto vigente para los períodos fiscales involucrados en autos— no preveía de modo expreso el término de prescripción de las acciones del Fisco para imponer la sanción de multa (fs. 40/40 vta.), el recurrente entiende que debió aplicarse el

plazo de prescripción de dos (2) años establecido en el Código Penal de la Nación para tal tipo de sanción (art. 62, inc. 5º). Ello así, en atención a la naturaleza penal que asigna a las infracciones tributarias —y a las correlativas multas por omisión— previstas en la normativa local tributaria.

Respecto de esta cuestión, debe puntualizarse que, tanto la sentencia de primera instancia, como el decisorio de la Cámara de Apelaciones CAyT, coincidieron en dos fundamentos centrales: **a)** el primero, consistente en la integración de la norma relativa al plazo de la prescripción de las acciones del Fisco para la aplicación de las multas previstas en el Código (que, como se dijo, no tenía previsión expresa), con aquella relativa al plazo de extinción de la acción para la determinación y el cobro de los tributos (esto es, en lo que interesa al *sub lite*, el de 5 años establecido en el art. 64, inc. a, del Código Fiscal, t.o. para el año 2001, e igual disposición en textos previos y posteriores, que mantuvieron su redacción con la imprevisión apuntada hasta las sucesivas reformas de los años 2008 y 2009 por las leyes n° 2.569 y 2.997, respectivamente, en que dicho término obtuvo consagración expresa a partir de la incorporación de las acciones para la aplicación de las sanciones de multa y clausura en el encabezado del dispositivo); y **b)** el segundo, referido a la comisión de las nuevas infracciones (en el caso, las omisiones de tributos correspondientes a diversos períodos de los años 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003 cuya cuantificación fue objeto de determinación de oficio), asignándole a esos acontecimientos efecto interruptivo respecto de la prescripción que se hallaba en curso (conf. art. 76 del Código Fiscal, t.o. para el año 2001, e idéntica norma en textos anteriores y posteriores) —de modo tal que, en dicha inteligencia, el mencionado término no había transcurrido cuando la autoridad fiscal ejerció su facultad sancionatoria con el dictado del acto determinativo y sancionatorio (resolución n° 5324-DGR-05 del 28 de diciembre de 2005, conf. fs. 44/47)—.

Trataré por su orden los dos planteos contenidos en el recurso de inconstitucionalidad —mantenidos por la queja— y que, efectuado el escrutinio de admisibilidad, corresponde que se les brinde alguna respuesta.

**Primero.** *Sobre la presunta naturaleza penal de las multas que aquí se discuten y la pretendida construcción integrativa con el Código Penal de la Nación en materia de prescripción penal para la aplicación de multas; con el agregado que, en la medida que dicho plexo forma parte del Derecho Común para toda la República —art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional—, importaría un valladar o cota máxima insuperable para los Estados Miembros de la Federación al instituir los plazos de prescripción de las sanciones que se tipifican en los Códigos*

Fiscales de las apuntadas esferas de gobierno, corresponde hacer las siguientes consideraciones:

**a. Sobre la asignación de naturaleza penal a las multas por la infracción consistente en la mera omisión de pago de tributos, es válido tener reservas al respecto.**

Las alegaciones de la recurrente se vertebran en torno a la naturaleza penal que asigna a las sanciones cuya procedencia aquí se discute. Sin embargo, no se ha demostrado que las multas por incumplimientos materiales meramente omisivos revistan naturaleza penal, a diferencia de lo que ocurre con otras multas tributarias. En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, si bien se ha expedido asignando tal naturaleza a una serie de multas tributarias, no lo ha hecho sistemáticamente respecto de la multa prevista para el tipo infraccional de omisión de pago de impuestos, ni de incumplimiento de deberes formales genéricos que no den lugar a la pena de clausura.

Como referencia de carácter general, puede citarse un vasto inventario de pronunciamientos en los que el Tribunal cintero, a diversos efectos, ha asignado naturaleza penal a las multas tributarias. Ellos son clasificables por materia en los siguientes núcleos: **i) multas aduaneras** —causas: “*El Fisco Nacional contra D. Saturnino Soage y C<sup>a</sup> sobre contrabando*” (Fallos: 18:350), sentencia del 5 de diciembre de 1876; “*Compañía Swift contra el Gobierno Nacional, por devolución de una suma de dinero*” (Fallos: 156:100), sentencia del 15 de noviembre de 1929; “*Chadwick, Weir y Compañía Limitada en autos con la Aduana de la Capital, sobre defraudación. Recurso de hecho*” (Fallos: 162:224), sentencia del 21 de septiembre de 1931; “*Cía. Swift de La Plata v. Nación Argentina*” (Fallos: 184:162), sentencia del 7 de julio de 1939; “*Ángel García y Aurelio García*” (Fallos: 184:417), sentencia del 1º de septiembre de 1939; “*Aduana v. N. Neuman, Sociedad en Comandita*” (Fallos: 196:179), sentencia del 14 de julio de 1943; “*Pedro Jajan y Otra*” (Fallos: 237:704), sentencia del 22 de mayo de 1957; “*Aduana de Mendoza v. Ventura Heriberto Fernández*” (Fallos: 239:449), sentencia del 27 de diciembre de 1957; “*Nación Argentina v. José Aguirre Cámara y Otros*” (Fallos: 239:501), sentencia del 30 de diciembre de 1957; “*Hersch Wolczanski*” (Fallos: 267:457), sentencia del 15 de mayo de 1967; “*S.A. Guillermo Miras C.I.F. v. Administración Nacional de Aduanas*” (Fallos: 287:76), sentencia del 18 de octubre de 1973; “*S.A.I. y C. Papelera Hurlingham v. Administración Nacional de Aduanas*” (Fallos: 288:356), sentencia del 6 de mayo de 1974; “*Alberto Bigio v. Dirección Nacional de Aduanas*” (Fallos:

289:336), sentencia del 29 de agosto de 1974; “*Hercyk Leon Frydman y Otra*” (Fallos: 297:215), sentencia del 24 de marzo de 1977; “*Cimac S.C.A. v. Nación Argentina*” (Fallos: 304:892), sentencia del 22 de junio de 1982; “*Industria Automotriz ‘Santa Fe’*” (Fallos: 304:1692), sentencia del 25 de noviembre de 1982; “*Jaime Bahar y Otros*” (Fallos: 305:373), sentencia del 22 de marzo de 1983; “*Citrex S.A.I.C.*” (Fallos: 308:1224), sentencia del 14 de agosto de 1986; y “*Citrex S.A.I.C.*” (Fallos: 308:2043), sentencia del 28 de octubre de 1986; “*SAFRAR Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores, Comercial, Industrial y Financiera c/ A.N.A. s/ nulidad de resolución*” (Fallos: 311:2779), sentencia del 27 de diciembre de 1988—; **ii) multas en los Impuestos Internos o a los consumos específicos**—causas: “*El Fisco Nacional, contra don José Crespo Bru, por cobro de una multa; sobre competencia*” (Fallos: 66:332), sentencia de 9 de febrero de 1897; “*Don Daniel J. y Vicente Espouneys, entablan recurso contencioso contra una resolución de la Administración General de Impuestos Internos que le impuso una multa*” (Fallos: 151:293), sentencia del 30 de mayo de 1928; “*Gobierno Nacional contra la Compañía de Seguros Independencia, sobre cobro de pesos*” (Fallos: 160:13), sentencia del 24 de diciembre de 1930; “*Administración de Impuestos Internos contra don Martiniano Malmonge Nebreda, por defraudación de impuesto interno al tabaco*” (Fallos: 169:309), sentencia del 15 de noviembre de 1933; “*Banco Italo Español Argentino, síndico de la quiebra de la Sociedad ‘Sucesores de Ángel Rossi’, en los autos ‘Sucesores de Ángel Rossi’, apelando de una resolución de Impuestos Internos. Recurso de hecho*” (Fallos: 170:149), sentencia del 21 de febrero de 1934; “*Riscossa Hermanos v. Impuestos Internos*” (Fallos: 182:364), sentencia del 5 de diciembre de 1938; “*Procurador fiscal v. Isaac Sosa Paez y otros*” (Fallos: 183:216), sentencia del 22 de marzo de 1939; “*General Motors Argentina S.A. v. Impuestos Internos, recurso de hecho*” (Fallos: 183:383), sentencia del 8 de mayo de 1939; “*Impuestos Internos v. Antonio Pérez y Santos*” (Fallos: 187:569), sentencia del 6 de septiembre de 1940; “*Lumeras y Menéndez v. Impuestos Internos*” (Fallos: 187:683), sentencia del 25 de septiembre de 1940; “*Marcos, Alfonso y Pedro Nicolodi v. Impuestos Internos*” (Fallos: 204:243), sentencia del 15 de marzo de 1946; “*Jose Santamarina v. Nación Argentina*” (Fallos: 210:65), sentencia del 20 de febrero de 1948, pronunciamiento donde se señaló que la ley establecía un sistema diferenciado para la percepción de los impuestos internos liquidados por la Administración y la de las multas aplicadas a los contribuyentes. Así entonces, los primeros eran ejecutables de inmediato, sobre la base de la boleta de deuda expedida por la oficina recaudadora respectiva, sin más defensas que las de pago y prescripción y sin perjuicio de la acción ordinaria de repetición ulterior en que su

legitimidad pudiera discutirse; mientras que las segundas sólo podían cobrarse compulsivamente cuando se encontraran ejecutoriadas [los fundamentos de tal decisión se anticiparon en el precedente: “*Santiago Vallebella e hijos v. Impuestos Internos*” (Fallos: 190:444), sentencia del 27 de agosto de 1941, donde se argumentara: “Que este régimen... contempla a la vez la necesidad fiscal de la inmediata y regular percepción de la renta pública, y el respeto de los derechos de los individuos, a quienes no se sujeta así a penalidades a menudo pesadas, sin la garantía del previo conocimiento y decisión de la justicia”]; “*Jose Paviolo S. A. Ltda.*” (Fallos: 211:1380), sentencia del 25 de agosto de 1948 y “*Antonio Díaz y José Quirino Martins*” (Fallos: 212:240), sentencia del 3 de noviembre de 1948; “*S.A. Industrial y Comercial ‘Ragor’*” (Fallos: 228:375), sentencia del 22 de abril de 1954—; **iii) multas tipificadas en la ley nº 11.683 con componente subjetivo de dolo (engaño, malicia, etcétera)** —causas: “*Ignacio García v. Dirección General del Impuesto a los Réditos*” (Fallos: 192:229), sentencia del 13 de abril de 1942; “*Eugenio Robba v. Dirección General del Impuesto a los Réditos*” (Fallos: 195:56), sentencia del 24 de febrero de 1943; “*Jorge Fares v. Dirección General del Impuesto a los Réditos*” (Fallos: 200:495), sentencia del 29 de diciembre de 1944; “*S.A. Tricerri*” (Fallos: 270:29), sentencia del 9 de febrero de 1968; “*Parafina del Plata S.A.C.I. s/ recurso de apelación – impuesto a los réditos (multa)*” (Fallos: 271:297), sentencia del 2 de septiembre de 1968; “*Roque Humberto Belli v. Dirección General Impositiva*” (Fallos: 298:57), sentencia del 14 de junio de 1977; “*Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. v. Dirección General Impositiva*” (Fallos: 303:1548), sentencia del 15 de octubre de 1981; “*Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada c/ Provincia de Buenos Aires (Tribunal Fiscal de Apelación) s/ demanda contenciosoadministrativa*” (Fallos: 312:149), sentencia del 14 de febrero de 1989; **iv) Recargos de la ley nº 11.683** —causa: “*Eduardo Francisco Zielli*” (Fallos: 271:338), sentencia del 13 de septiembre de 1968—; **v) multas en los Impuestos de Sellos** —causas: “*Don Antonio Urraco contra don Francisco Troanes, por cobro de pesos; sobre multa por infracción de la ley de sellos*” (Fallos: 34:167), sentencia del 7 de agosto de 1888; y “*Leonor Blanco v. Necha Esterkes*” (Fallos: 259:195), sentencia del 29 de julio de 1964—; **vi) multas en los Impuestos a la Transmisión Gratuita de Bienes** —causa: “*Federico O. Bemberg y Otro v. Provincia de Buenos Aires*” (Fallos: 247:225), sentencia del 1º de julio de 1960—; **vii) multas en los Impuestos de Patentes** —causa: “*Provincia de San Juan v. Pablo Posleman*” (Fallos: 185:188), sentencia del 17 de noviembre de 1939; y **viii) multas en Contribuciones Especiales** —causa: “*Nación*”

*Argentina v. Cangiani Hnos. y Cía.” (Fallos: 270:381), sentencia del 10 de mayo de 1968—.*

En síntesis, para poder ingresar al tratamiento del agravio propuesto por el recurso de inconstitucionalidad y mantenido por la queja en este aspecto —sin que de ello se derivara, necesariamente, el éxito del planteo, sino tan sólo la necesidad de brindarle alguna respuesta—, hubiera sido menester demostrar, como condición *sine qua non*, que la multa tributaria que nos ocupa, por simple omisión en el pago del gravamen, tiene indiscutible naturaleza penal. Ello así, toda vez que no se aplican a todo el Derecho sancionador, en caso de vacancia legislativa, las regulaciones del Código Penal, más aún, cuando se está en presencia de plexos normativos de otros Estados de la Federación, como es el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

**b. Sobre las potestades de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para el establecimiento de los plazos de prescripción de los poderes para la aplicación de sanciones.**

De más está decir que, a partir de los primeros comentaristas de la Constitución de la Nación Argentina, si bien se entendió que la facultad de tipificar delitos era una atribución propia y privativa del Congreso, a través del dictado del código respectivo (hoy, art. 75 inc. 12 de la CN), refrendado por el precepto conforme al cual *“Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden... dictar los códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado...”* (hoy, art. 126 CN); unánimemente se han reconocido a los Estados locales las prerrogativas para tipificar y sancionar contravenciones, infracciones y faltas, en los más variados ámbitos y, específicamente, en materia tributaria.

Algunos autores de la envergadura de Carlos María Giuliani Fonrouge han entendido que, en la medida en que la Constitución ha reservado a las provincias todos los poderes no delegados por aquellas y, en particular, el de crear impuestos en el ámbito de su potestad tributaria normativa, *“Es indudable que éstas pueden legislar a su respecto, así como también acerca de la aplicación de sanciones o penas para asegurar su cumplimiento según interpretación de la Corte Suprema... De manera, pues, que si las sanciones fiscales pertenecieran a materia regida por el Código Penal, sólo podrían ser establecidas por ley del Congreso y no por las provincias...”*; para agregar más adelante *“Las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen carácter sancionador, establecido para prevenir y*

*reprimir las transgresiones y no para reparar daño alguno, como bien se ha dicho, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada por el Código Penal. No se rigen por las normas de éste, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse 'derecho penal administrativo' o 'derecho penal económico', cuya autonomía científica resulta inadmisibles", cerrando sus consideraciones, que aquí entiendo útil transcribir, con los siguientes conceptos: "En nuestro país la jurisprudencia ha reconocido el carácter especial de las infracciones y sanciones fiscales, pero aferrada a ciertos preconceptos, ha realizado prodigios de equilibrio jurídico para enmarcarlas en esquemas tradicionales, incurriendo algunas veces en contradicciones evitables con la admisión lisa y llana de que el ilícito tributario constituye un capítulo del derecho fiscal. // En efecto, las interpretaciones judiciales han establecido, en general, el carácter penal de las sanciones pecuniarias, en particular en el caso de las multas aduaneras, de impuestos internos, de la ley 11.683 y del desaparecido control de cambios; sin embargo, respecto de las primeras las decisiones ofrecen curiosos matices que confirman las vacilaciones anotadas. Así, en ciertos casos se alude a un carácter preponderantemente penal, a su naturaleza punitiva, a su sustancia penal, otras veces se ha dicho que corresponden a una responsabilidad penal sui generis, a una materia sancionatoria penal pero sin el rigor formal del derecho penal, también se les ha reconocido carácter más retributivo que punitivo, y en ocasiones, que si bien tienen cierta sustancia penal, son administrativas o más propiamente fiscales. // No obstante esa orientación jurisprudencial, otras veces se ha establecido que aun mediando dolo, son de carácter civil o que pertenecen al derecho penal administrativo por no tener propósito indemnizatorio ni una finalidad represiva según los principios de derecho penal común, pero, aunque así no fuere, ofrecen características especiales que las distinguen de las multas penales, ya que aun siendo represivas, tienen carácter de indemnización del daño causado, por lo cual son inaplicables a su respecto los principios y normas del derecho criminal. Por análogas razones, también ha resuelto la justicia que aun admitiendo el elemento intencional en la infracción, se trataría de dolo fiscal, que, si bien sustancialmente análogo al dolo penal y al dolo civil, difiere en cuanto a sus consecuencias y hace necesario apreciar la conducta del agente según la naturaleza jurídica de la norma infringida, graduándose la multa con arreglo a la intensidad de lesión" ("Derecho Financiero", 10ª edición, vol. II, capítulo 1: "Caracteres del ilícito tributario", parágrafo 331: "El problema del ilícito tributario", ps. 617 y ss., en particular, p. 618; y*

parágrafo 337: “e) Especificidad y unidad del ilícito fiscal”, ps. 635 y ss., en particular ps. 635 y 638 a 639; La Ley, Buenos Aires, 2011 - se ha omitido deliberadamente consignar las notas de las citas de jurisprudencia desarrolladas a pie de página del texto transcripto).

Más allá de que, en lo personal, reconozca que el Derecho sancionador tributario, tanto en su faz delictual como contravencional, ontológicamente, tiene preponderante naturaleza penal, de ello no se deriva necesariamente que en el caso de las figuras infraccionales, sus vacíos deban llenarse obligadamente con las regulaciones contenidas en el Código Penal de la Nación. A este respecto, ya ha quedado dicho que el recurrente no ha podido justificar, terminantemente, que la multa por incumplimiento omisivo de la obligación tributaria sustantiva haya sido caracterizada como una *multa penal* sobre la base de una consolidada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia. Tampoco ha dado razones para optar por la vía integrativa de la legislación de fondo y no por otras alternativas que ofrezca el derecho sancionatorio local, ni tampoco los motivos para apartarse de las regulaciones que, sobre el instituto equivalente, contiene la Ley de Procedimientos Tributarios Nacionales n° 11.683.

No ofrece dudas que las figuras contravencionales tributarias son del resorte complementario de la potestad tributaria normativa de los Estados de la Federación, en consonancia con idénticas facultades reconocidas a la Nación para tipificar infracciones a los deberes formales y a los incumplimientos omisivos o fraudulentos de la obligación tributaria sustantiva, tal cual ocurre en la Ley tributaria de rito nacional.

Más aún, la equiparación de los comportamientos antijurídicos y culpables delictuales, desde el momento en que ha operado lo que ha dado en denominarse “*criminalización de los ilícitos tributarios*” —por enlazar a los mismos, como consecuente, la aplicación de pena corporal—, ya ha ocurrido a partir de la más reciente Ley Penal Tributaria y Previsional —ley n° 26.735, sancionada en diciembre del año 2011—, al incluir como bien jurídico tutelado a los fiscos provinciales y al de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

**c. Sobre cómo el plazo de prescripción de la sanción de multa del Código Penal de la Nación —como Derecho Común— no importa un valladar insalvable a las potestades de los Estados miembros de la Federación para fijar otros de mayor o menor extensión.**

La argumentación que se desarrolla en el recurso de inconstitucionalidad, y que se mantiene en la queja, en el sentido de que el plazo de prescripción para la aplicación de la multa no puede

exceder de dos años por constituir, las regulaciones contenidas en el Código Penal de la Nación, Derecho Común para toda la República, no pueden tener acogida favorable. Ello así, por cuanto: **a)** importaría asignar un alcance exorbitante a las disposiciones del Código Penal, al regular una sanción que, en la sistemática de tal plexo represivo referido a delitos —competencia exclusiva de la Nación—, posee un carácter excepcional, transpolándola a la esfera de las prerrogativas sancionatorias de las provincias en donde se convierten en la respuesta ordinaria y corriente frente a las infracciones, contravenciones y faltas, cuya tipificación y sanción se encuentra en el ámbito de los poderes conservados y retenidos por los Estados miembros según la Constitución Nacional (entre otros, por caso: Régimen Disciplinario en materia de Empleo Público —Ley de Relaciones Laborales en la Administración Pública nº 471, título I, capítulo XII—; Régimen Sancionador en el ámbito de los Contratos Administrativos —Ley de Compras y Contrataciones nº 2095, título sexto, capítulo XIII—; Ente Único Regulador de los Servicios Públicos —Ley nº 210, capítulo VII—; Régimen de Defensa del Consumidor con atribuciones para aplicar las sanciones previstas en las Leyes Nacionales de Defensa del Consumidor nº 24.240, y de Lealtad Comercial nº 22.802 —Ley de Procedimientos Administrativos para la Defensa de los Derechos del Consumidor y del Usuario nº 757, en especial, arts. 15 y 16—; sanciones por infracciones a las normas vigentes relativas al Trabajo, la Salud, Higiene y Seguridad en el Trabajo, la Seguridad Social y las cláusulas normativas de los Convenios Colectivos de Trabajo —Ley de la Autoridad Administrativa del Trabajo nº 265, título II, capítulo III—; en materia de Contravenciones y Faltas: Faltas de Tránsito —Código de Faltas, Ley nº 451, sección VI, capítulo 1—; Contravenciones de Tránsito —Código Contravencional de la Ciudad, Ley nº 1472, libro II, título IV, capítulo III—; y Contravenciones en materia de juegos de apuestas —Código Contravencional de la Ciudad, Ley nº 1472, título V, capítulo único—); **b)** significaría absolutizar dogmáticamente la afirmación de que, ontológicamente, el derecho sancionatorio tributario tiene naturaleza penal, por cuanto, más allá de que se admita, en líneas generales, la asignación de tal naturaleza a la mayoría de las infracciones fiscales, ello merece formular una serie de matizaciones que consideren, entre otras, las observaciones formuladas por Carlos María Giuliani Fonrouge en las transcripciones efectuadas, lo que impide la aplicación automática y en bloque, en todos los casos, de la preceptiva del Código Penal a este ámbito punitivo; **c)** marcaría un desequilibrio injustificado, en términos de los plazos, tomando en cuenta los reconocidos para el ejercicio de las potestades punitivas al Fisco Nacional y a los Fiscos

locales, en orden a análoga categoría de injustos infraccionales; y **d)** se desatendería a un hecho incontrovertible desde el punto de vista práctico y este es que el monto de la multa, en la mayoría de los casos, se gradúa sobre la base del impuesto omitido o defraudado, lo que requiere de la cuantificación de la deuda tributaria de manera, cuanto menos, contemporánea a la aplicación de la sanción, lo que marca la conveniencia de un diseño simétrico de los plazos de prescripción de los poderes para verificar las declaraciones juradas y determinar de oficio los gravámenes, y de los plazos para el ejercicio de la correlativa facultad para aplicar los correctivos contravencionales —lo que no se desvanece, ni siquiera, en supuestos en los cuales voluntariamente, pero sin que se tenga por extinguida la acción punitiva, el contribuyente ingresa el gravamen antes de la aplicación de la sanción—.

**Segundo.** *Sobre la refutación de la improcedencia del argumento que formula la contribuyente en el sentido de que la interrupción del plazo de prescripción por la comisión de nuevas infracciones está condicionada a que exista a su respecto sentencia firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.*

En su recurso de inconstitucionalidad, la contribuyente sostiene que, para operar el efecto interruptivo que el Código Fiscal asigna a la comisión de nuevas infracciones, resulta indispensable que se encuentren “... *juzgadas y pasadas en autoridad de cosa juzgada*” (fs. 15), y cita jurisprudencia en respaldo de esa tesis.

Sin embargo, los precedentes que invoca no resultan atinentes al caso toda vez que, dadas las particularidades procesales de esta causa, no se configurarían los elementos tenidos en cuenta en los fallos judiciales que así lo decidieron en materia de delitos, para que no operara el efecto interruptivo por la comisión de nuevos hechos ilícitos.

Es que, inicialmente, la práctica judicial cuando estaba en debate si se encontraba prescripta la acción penal o si se había producido la interrupción de la prescripción para la aplicación de la pena por la comisión de un nuevo delito, juzgado el anterior por otro magistrado y, además, en otra jurisdicción, lo que impedía la sustanciación conjunta de las causas, conducía a la suspensión de la tramitación del proceso de la segunda, hasta que se dictara sentencia firme en el primero.

El criterio judicial a que se refiere en el párrafo anterior conducía, a resultados de la suspensión, a que no se dilucidara en tiempo oportuno la situación del imputado en la segunda causa penal, afectando la garantía ampliamente receptada en el *Derecho Internacional de los Derechos Humanos* sobre *duración razonable del proceso* (a que hace mérito el art. 8.1 de la *Convención Americana sobre Derechos*

*Humanos* o *Pacto de San José de Costa Rica*, suscripto en la aludida ciudad en noviembre de 1969; y el art. 9.3 del *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*, adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión en la Ciudad de Nueva York, EE.UU., en el mes de diciembre de 1966; y que resulta aplicable, incluso a la actora, a pesar de tratarse de una persona de existencia ideal, de conformidad a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re: "Microomnibus Barrancas de Belgrano S.A."*, Fallos: 312:2490, sentencia del 21 de diciembre de 1989; más expresamente en la causa "*Sociedad Anónima Expreso Sudoeste –SAES- c/ Provincia de Buenos Aires -Ministerio de Economía- s/ demanda contenciosoadministrativa*", Fallos: 319:3415, sentencia del 27 de diciembre de 1996 –ver, en particular, el considerando 4º-; y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos *in re: "Cantos vs. Argentina -Excepciones Preliminares-*", sentencia del 7 de septiembre de 2001), lo que explica acabadamente la reacción jurisprudencial de la que se da cuenta en el recurso de inconstitucionalidad y en la queja que pretende sostenerlo.

De todos modos, los planteos que se formulan no pueden tener acogida favorable en atención, esencialmente, a dos razones:

a. Los precedentes judiciales que se refieren en el recurso, y que han tomado en cuenta las previsiones del art. 67 del Código Penal, han recaído en causas referidas a delitos penales propiamente dichos, supuesto completamente diferente al que motiva las presentes actuaciones, en donde lo que está en discusión es la consumación de diversas y sucesivas infracciones o contravenciones tributarias por incumplimiento omisivo de la obligación tributaria sustantiva, no existiendo buenas razones —en términos de economía procesal, celeridad y derecho de defensa— para hacer tramitar separadamente, en la primaria sede administrativa y la ulterior de revisión judicial, la determinación tributaria y el sumario infraccional, período por período, más aún estando en juego el mismo impuesto —Impuesto sobre los Ingresos Brutos—, habiéndose suscitado idéntica controversia —la procedencia, o no, de las dispensas fiscales derivadas de la calificación la actividad desplegada como industrial y, consecuentemente, su derecho a los beneficios fiscales que se controvierten —esto es, la minoración de alícuota, como lo pretendió inicialmente la obligada, o la exención sin haberse efectuado el empadronamiento o requerimiento alguno a la Administración Tributaria, como reorientó luego sus planteos la destinataria legal tributaria a quien se le reprocha la comisión de la omisión de pago del impuesto—.

El debate debe encontrar su justo cauce. Esto es, si resulta posible decidir por la misma autoridad administrativa y luego por las instancias revisoras judiciales con la intervención de idénticos

magistrados en una sola causa, los planteos referidos a la procedencia de los beneficios y la aplicación de la sanción, sin desviar la argumentación, colocando en primer plano el *estado de inocencia de todo imputado sin condena firme*, principio totalmente ajeno a lo que aquí está en debate. Vale enfatizar que lo que en este caso corresponde decidir, *sin postergaciones indebidas en el proceso* —a las cuales también han contribuido las sucesivas defensas esgrimidas y los variados recursos incoados por la contribuyente reprochada— es si se ha producido la interrupción del plazo de prescripción para la aplicación de la multa por la comisión de nuevas infracciones, extremo resuelto asertivamente en las dos instancias de mérito precedentes, en una única sentencia que involucra a todos los períodos fiscales controvertidos, dando curso al reclamo fiscal —con un ajuste menor en la base imponible— y a la legitimidad de la multa, desatendiendo, con fundamentos que no han sido eficazmente controvertidos, que ha operado la interrupción de la prescripción para la aplicación de la sanción por la comisión de nuevas infracciones, lo que convierte en procedente la sanción incluso de aceptarse, sólo por vía de hipótesis, que el plazo para la aplicación de la multa fuera el acotado del Código Penal de la Nación. Se advierte por lo tanto, que resultaba claro, que lo que se encontraba en debate no guardaba relación alguna con el *estado de inocencia*, ni ha importado tener por configurado el agravante de *reincidencia*, lo que ocurriría si se computaran sanciones recurridas y no pasadas en autoridad de cosa juzgada.

**b.** Hecha la salvedad que no estamos en presencia de la interrupción del curso de la prescripción de los poderes y acciones para la aplicación de una multa por la comisión de un delito en los términos del art. 67 del Código Penal de la Nación, cabe acotar que las controversias jurisprudenciales que se suscitaron desde hace más de medio siglo obedecieron a la *subordinación de un proceso penal a otro proceso penal*, tramitado en una causa distinta, lo que generaba las dificultades de dirimir las prioridades de juzgamiento entre dos delitos, cuando las actuaciones judiciales tramitaban jurisdicciones territoriales distintas. Todo ello como consecuencia de que en nuestro Estado Federal se afirma la regla de que las provincias conservan su propia administración de justicia y aplican los Códigos Comunes, dentro de su jurisdicción territorial.

En este caso, además de no tratarse de un delito, sino de una sucesión de figuras infraccionales o contravencionales tributarias, se da satisfacción a la *unidad de proceso* respecto de los cargos que se formulan a la contribuyente, lo que no exige ninguna prioridad de juzgamiento respecto de las infracciones que han operado el efecto interruptivo, por cuanto *la unidad de proceso* garantiza la *simultaneidad*

de *juzgamiento unitario* de todos los hechos en una misma causa y por idénticos magistrados.

Por las razones expuestas interpreto que, en atención a las peculiaridades de la materia —incumplimiento infraccional o contravencional no penal, a diferencia de otras multas tributarias que revisten indiscutiblemente aquella naturaleza—, como por la plataforma fáctica de la causa —simultaneidad de juzgamiento en unidad de proceso de infracciones o contravenciones tributarias sucesivas—, no puede imponerse el interés singular de la contribuyente en lograr la cesación de la persecución de la conducta acreedora de la multa, sobre el interés social de lograr una adecuada prevención general de los incumplimientos tributarios.

Dado el modo en que me pronuncio, no encuentro necesidad de expedirme sobre la legitimidad de la suspensión general, para todos los contribuyentes y por un año de los poderes y acciones del Fisco que dispusiera la ley nº 671.

Tampoco abordo, por no haberse planteados agravios al respecto, la correspondencia cuantitativa de la sanción aplicada (80%) por omisión en el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva desde la perspectiva del *principio de proporcionalidad de la pena*, y más genéricamente de la *garantía de razonabilidad* (art. 28 y 33 CN).

Por las consideraciones hasta aquí vertidas concluyo que corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de queja —en lo que respecta a la prescripción de la acción fiscal para la imposición de las sanciones de multa aplicadas— y rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por “El Bagre S.A.” con relación a los agravios por los que se ha concedido.

Costas a la vencida, por la aplicación del principio objetivo de la derrota (art. 62 CCAyT).

**Así lo voto.**

**La jueza Ana María Conde dijo:**

1. Coincido con la solución propuesta por el Dr. Casás en su minucioso voto, por los fundamentos que expondré a continuación.

2. El cuestionamiento dirigido contra la sentencia en cuanto consideró que la exención impositiva invocada por el accionante no operaba de pleno derecho sino que requería ineludiblemente la

realización de un trámite administrativo previo por parte del interesado —que no fue cumplido en tiempo y forma—, no resulta idóneo para abrir la presente vía recursiva extraordinaria.

En efecto, y tal como manifiesta la Cámara en su sentencia, la normativa fiscal aplicable exigía la realización de la solicitud en sede administrativa por parte del interesado en gozar de la exención mencionada, trámite que —como he explicado, respecto de otro supuesto exentivo, en mi voto emitido en “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en `Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c/ DGR (Resolución nº1881/DGR/00) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR”, expte. nº 1227/01, sentencia del 26/03/2002— no constituye un ritualismo inútil sino un procedimiento imprescindible para (i) explicitar la voluntad del interesado de gozar de la exención, atento el carácter disponible del derecho de propiedad privada, y (ii) para que el Fisco local pueda analizar y determinar si se encuentran cumplidos todos los recaudos exigidos para que opere la exención.

De prosperar el planteo de la actora no solo se estaría violando un trámite esencial exigido por la legislación vigente, sino que —como acertadamente manifiesta el Dr. Casás en su voto— el Poder Judicial suplantaría a la Administración Pública en el ejercicio de la competencia conferida exclusivamente a esta última de reconocer o no las exenciones peticionadas por los particulares, con la consiguiente violación del principio de división de poderes.

En conclusión, el recurrente expresa una mera disconformidad con la interpretación y aplicación de determinadas normas infraconstitucionales —que exigían la realización de un trámite administrativo por parte del interesado en gozar de la exención invocada en autos—, e insiste con plantear argumentos que fueron suficientemente analizados y desestimados por la Cámara, sin lograr demostrar la existencia de errores groseros que descalifiquen a la sentencia en cuanto acto jurisdiccional válido.

**3.** El agravio planteado por el accionante en su recurso de inconstitucionalidad, que cuestiona la valoración de su actividad realizada por la Cámara —en cuanto concluyó que los films publicitarios que producía eran vendidos a consumidores finales lo que, en virtud del art. 116 inc. 22 Código Fiscal t.o. año 1999, impediría la aplicación de la exención por “producción industrial” invocada por la actora—, no tiene idoneidad para lograr la revocatoria de la sentencia, pues ataca un fundamento no esencial del fallo.

Y es que aun cuando tuviera razón en sus dichos, y su actividad pudiera considerarse “industrial” y sus ventas no realizadas a consumidores finales, tampoco podría acceder a la exención bajo

examen, pues la no realización del trámite exentivo en sede administrativa, conforme lo explicado en el punto anterior, constituye un obstáculo insuperable para su pretensión. Por lo tanto, el recurrente propone un debate meramente teórico e inconducente para modificar la sentencia recurrida, motivo por el cual no puede ser aquí analizado.

**4.** Distinto tratamiento merece el agravio relativo al cómputo de la prescripción para aplicar la multa, pues los planteos realizados por el recurrente obligan a expedirse sobre los principios constitucionales de legalidad en materia penal y tributaria.

**4.1.** Previo a todo, considero pertinente realizar algunas consideraciones generales.

La infracción tributaria es la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales. El estudio de dicha infracción y de las consecuentes sanciones tributarias, corresponde al ámbito del derecho penal administrativo, económico o tributario.

El derecho penal tributario, en sentido amplio, incluye no solo a los delitos tributarios sino también a las contravenciones tributarias, pues ambas poseen la misma naturaleza penal, aunque difieren en cuanto a la gravedad de las conductas reprochadas y de las sanciones a imponer; es decir, no existiría una diferencia cualitativa sino cuantitativa o de grado [García Belsunce, Horacio A., "Derecho Tributario Penal", pág. 75/78, Ed. Depalma, Bs.As., 1985]. Las sanciones tributarias —incluida la multa— también presentan naturaleza penal y constituyen objeto de estudio del derecho penal tributario, pues revisten carácter sancionador y son establecidas para prevenir y reprimir infracciones, y no para indemnizar eventuales daños.

La naturaleza penal de los ilícitos tributarios y de sus correspondientes sanciones, no implica que todas las disposiciones del Código Penal se apliquen automáticamente en el ámbito del derecho penal tributario. Por el contrario, atento la especificidad de la materia tributaria, podemos afirmar —como pauta general— que las reglas del derecho penal común tienen aplicación en el ámbito del derecho penal tributario siempre y cuando sean compatibles y no hayan sido desplazadas por normas específicas. En este sentido, se ha dicho que *"... los principios del derecho penal común tienen vigencia respecto de las demás normas represivas, en las siguientes circunstancias: // a) cuando el principio es de raigambre constitucional; // b) cuando el principio no está en pugna con el derecho especial; // c) cuando no existe una norma especial que predomine sobre el principio general; //*

d) *cuando pueden complementarse ...* [Spisso, Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, 2ª ed.act. y ampl., pág. 595, Ed. Depalma, Bs.As., 2000].

Ahora bien, en lo referido a las contravenciones tributarias, la especificidad de su régimen y sus diferencias con las reglas del derecho penal común es aún mayor. Es decir, si bien contravenciones y delitos tributarios —por su misma naturaleza penal— comparten determinados principios y reglas, ello no implica que el plexo normativo aplicable a cada uno de ellos sea exactamente el mismo, pues poseen regulaciones distintas, que incluso pueden emanar de órdenes estatales diferentes. Y el art. 4 del Código Penal no resulta un obstáculo para este criterio, pues dicha norma —que establece que “*las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario*”— se refiere a los delitos, y no a las contravenciones.

Cabe recordar que el derecho penal tributario *delictual* es regulado exclusivamente por el Congreso Nacional en ejercicio de su atribución de dictar las legislaciones de fondo (art. 75 inc. 12 CN), mientras que el derecho penal tributario *contravencional* es reglamentado por leyes nacionales, provinciales o incluso municipales en relación a tributos nacionales, provinciales y municipales —respectivamente— [Villegas, Héctor B., “Régimen Penal Tributario Argentino”, 2ª ed. ampl. y act., pág. 48/49, Ed. Depalma, Bs.As., 1998]; y en caso de que se trate de una contravención local, la provincia respectiva o la Ciudad de Buenos Aires, en ejercicio de su autonomía, poseen amplias facultades para reglamentarla y construir sus institutos con total independencia de los Códigos Civil y Penal [Spisso, ob.cit., pág. 595].

Por lo tanto, podemos concluir que ante un caso de ausencia normativa, las disposiciones del Código Penal no son automáticamente aplicables en materia contravencional tributaria, sino que hay que analizar la situación concreta para determinar si la norma penal pertinente puede ser aplicada sin desnaturalizar el instituto en cuestión ni conducir a un resultado incongruente en el ordenamiento jurídico, o bien si existen otras disposiciones en el ordenamiento jurídico tributario que resulten más compatibles.

**4.2.** La legislación local aplicable al caso no contempla expresamente un plazo de prescripción para imponer multas tributarias, pero de ello no se puede inferir que no exista plazo alguno para ejercer dicho atribución, pues tal criterio generaría una notoria inseguridad jurídica al consagrar la imprescriptibilidad de estas acciones, y contradeciría otras disposiciones fiscales que presuponen y/o se refieren explícitamente a la prescripción de los poderes para aplicar

multas (por ejemplo, los arts. 72, 73 y 81 del Código Fiscal t.o. año 2005).

Por lo tanto, dicho vacío normativo debe ser completado por aplicación de los principios y normas que resulten más compatibles y que permitan resguardar la armonía del ordenamiento jurídico, que — como veremos— se encuentran en la normativa tributaria local, y no en el Código Penal.

La imposición de la multa por omisión en el pago de tributos es una consecuencia de la determinación de oficio de la existencia de la deuda, sin la cual no podría aplicarse ninguna sanción, ni se contaría con la base para graduarla. Por lo tanto, la solución más coherente consiste en aplicar a ambas acciones —para determinar de oficio la deuda e imponer una multa por omisión— el mismo plazo de prescripción, que en el ámbito local sería de cinco años (art. 70 inc. 1 del Código Fiscal t.o. año 2005).

Una interpretación contraria —como la que postula la actora, que considera aplicable el plazo de prescripción de dos años contenido en los arts. 62 y 65 Cód. Penal— implicaría que la acción para aplicar una multa prescriba mucho antes de que lo haga la acción para determinar la deuda —presupuesto sin el cual no podría aplicarse sanción alguna—, lo que constituye un resultado ilógico y, por tanto, indefendible.

Además, la solución que aquí se propicia, que tiende a *armonizar y coordinar* el plazo de prescripción de los poderes del fisco porteño para imponer multas por omisión fiscal y para determinar de oficio las deudas pertinentes, es similar a la adoptada por el legislador respecto de otras cuestiones relativas al instituto de la prescripción, como ocurre —conforme lo reseña el Dr. Lozano en el apartado 13º de su voto— con el establecimiento del mismo punto de partida para el inicio del cómputo del plazo de prescripción y la tramitación conjunta de ambos procedimientos:

- en lo referido al inicio del cómputo de la prescripción, el Código Fiscal año 2005 (t.o. decreto nº 394/2005) dispone lo siguiente: *“Artículo 71.- Comenzará a correr el término de prescripción del Poder Fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas y/o ingreso del gravamen. // Artículo 72.- Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multa, desde el 1º de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales, legalmente considerada como hecho u omisión punible”;*

- en cuanto a la tramitación de los procedimientos determinativo de oficio y sancionatorio, el Código Fiscal año 2005 (t.o. decreto nº 394/2005) establece: *“Artículo 123.- Los procedimientos relativos a la determinación de oficio de las obligaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y a la instrucción de los sumarios respecto de los ilícitos tributarios vinculados con todos los gravámenes regulados por este Código se ajustan a las siguientes prescripciones y a las restantes, que al efecto contiene este Código: // 1. Se inician por resolución de la Dirección General, con la salvedad de la aplicación de la multa por omisión de presentación de declaraciones juradas en los casos y con las modalidades previstas por este Código y la Ley Tarifaria. // 2. La resolución que resuelve la iniciación del procedimiento de determinación de oficio ha de instruir también el sumario conexo (...) // 18. Contestada la vista o transcurrido el término que corresponda, debe dictarse resolución fundada con expresa mención del derecho aplicado y de las pruebas producidas o elementos considerados. // Con esta resolución se han de concluir los trámites abiertos, de conformidad con todo lo actuado, practicando la determinación impositiva o manteniendo las declaraciones juradas originariamente presentadas por el contribuyente, sancionando o sobreseyendo de las imputaciones formuladas, sea en sumario conexo al procedimiento determinativo o en el instruido en forma independiente o exclusiva (...)”*

**4.3.** En cuanto al planteo según el cual no resultaría aplicable la causal de interrupción de la prescripción por la comisión de nuevas infracciones prevista en el art. 63 del Código Fiscal t.o. año 1999, habida cuenta que dichas infracciones deben encontrarse juzgadas y pasadas en autoridad de cosa juzgada para gozar de entidad interruptiva, resulta producto de una reflexión tardía que no fue propuesta en tiempo y forma antes los jueces de mérito, y en consecuencia no puede ser tratada en esta instancia. En efecto, y en línea con lo manifestado por la Cámara en su sentencia, cabe destacar que el accionante no realizó este planteo en su escrito de demanda (ver fs. 1 y vta.), lo que dejó a ese debate afuera del objeto de este proceso, y me impide expedirme sobre su conducencia y procedencia.

La intención del recurrente de que la validez de la norma citada y/o la correcta interpretación de la misma se analice y determine de oficio, atento la naturaleza penal del instituto de la prescripción (ver fs. 470 vta.), resulta improcedente no solo porque intenta que estos estrados suplan falencias en su actividad procesal, sino porque —como he explicado anteriormente— las faltas o contravenciones tributarias tienen regímenes específicos, y todo lo relativo a la prescripción de las

multas por omisión fiscal se rige por reglas procesales y sustanciales distintas a la prescripción en materia penal. Y a mayor abundamiento, cabe agregar que la interpretación de la norma que propone el recurrente no encuentra respaldo en el texto de la misma, y responde a doctrina y fallos referidos a la materia penal, que por ende no resultan aplicables automáticamente a este caso.

5. Por último, respecto del planteo según el cual la sentencia recurrida infringiría el principio que exige la resolución de las causas en un plazo razonable, lo que constituiría una causal extintiva de la acción penal (fs. 470 vta.), no demuestra consistentemente por qué deberían aplicarse tales reglas a la materia en debate, en la que no se ha planteado una acción penal. Tal orfandad argumental justifica la desestimación del agravio.

6. En virtud de lo expuesto, voto por hacer lugar parcialmente al recurso de queja y rechazar el recurso de inconstitucionalidad en lo relativo a la prescripción de la acción para imponer la multa aplicada; rechazar la queja en cuanto a los demás agravios; e imponer las costas a la vencida por aplicación del principio objetivo de la derrota (art. 62 CCAyT).

### **El juez Luis Francisco Lozano dijo:**

1. Por las razones que expongo a continuación, coincido con la solución a la que arriba mi colega el Dr. José Osvaldo Casás.

### **Obligación tributaria**

2. La parte actora formuló en su recurso de inconstitucionalidad tres grupos de planteos, que identificó con las letras (a), (b) y (c) (cf. fs. 12vuelta a 16). Los primeros dos (a y b) apuntan a la obligación tributaria. Afirma que la Cámara yerra al sostener: (a) que su parte vende a consumidores finales (cf. fs. 12vuelta); y, (b) que no resulta aplicable al *sub lite* la doctrina de Fallos: 322:2173 (cf. fs. 12vuelta a 14); doctrina que, en la interpretación de la parte actora, impediría a los estados supeditar el reconocimiento de una exención tributaria a la obtención de un acto administrativo que la reconozca.

El tercer grupo de planteos, el (c), está dirigido a cuestionar la sentencia de Cámara en cuanto rechazó sus objeciones contra la

sanción que le fue impuesta (14vuelta a 16). De este último grupo de planteos me ocupo en el punto 6 en adelante de este voto.

3. La Cámara entendió que la parte actora, durante los períodos discutidos —1998 (12º ant. mens.), 1999 (2º a 12º ant. mens.), 2000 (1º a 12º ant. mens.), 2001 (1º a 12º ant. mens.), 2002 (1º a 8º y 10º a 12 ant. mens.) y 2003 (1º, 2º y 4º a 12º ant. mens.)— no gozó ni de la exención ni de la alícuota correspondiente a la actividad industrial que pretende porque: a) no había acreditado haber pedido a la Administración ser declarada exenta de pagar el ISIB durante esos períodos (cf. fs. 20 a 21vuelta), menos aún contar con un acto administrativo que le hubiera acordado ese beneficio (cf. fs. 21/21vuelta); b) tampoco había acreditado no vender sus productos directamente a consumidores finales (cf. fs. 21vuelta/22); y, c) no había rebatido la decisión de primera instancia en cuanto concluyó que su actividad era la “...comercialización (mayorista o minorista) de películas cinematográficas”, razón por la cual debía tributar el ISIB, durante los períodos discutidos, en las condiciones que indica el art. 41, inc. 41, de la ley tarifaria to 1999 (cf. fs. 22/22vuelta).

4. Ahora bien, más allá de todo ese desarrollo argumental, lo cierto es que al *a quo* le bastaba con la última de las consideraciones reseñadas para resolver la controversia respecto a la obligación determinada. Si la actividad de la parte actora consistía, a juicio del *a quo*, en la comercialización de películas cinematográficas, en nada importaba a la resolución del caso establecer si la exención en el ISIB para la actividad industrial (cf. el art. 104, inc. 23, del CF to 1998) era automática o requería de la existencia de un acto que la acordase; o si el actor vendió sus productos, durante los años 1998 a 2003, a consumidores finales o a intermediarios. Dicho en otras palabras, si la Cámara entendió que la actividad de la parte actora estaba enmarcada en las previsiones del art. 41, inc. 41, de la ley tarifaria to 1999 —es decir, que consistía en la comercialización de películas cinematográficas y que, por ende, estaba sujeta en el ISIB a la alícuota general del 3%— lo dicho acerca de la actividad industrial no pasa de ser un mero *obiter*.

5. La parte actora consintió la caracterización de su actividad que hicieron los jueces de mérito, comercialización de películas cinematográficas. Obsérvese que los dos planteos que pretende traer a conocimiento del Tribunal (ver el punto 2 de este voto) apuntan a cuestionar, exclusivamente, lo dicho por el *a quo* a modo de *obiter*. De ahí en adelante no cabe más que rechazar la queja con relación a esos planteos porque cualquier decisión que el Tribunal adoptara en torno a

ellos no pasaría de ser una mera opinión, en tanto la sentencia, con relación a la obligación tributaria, encuentra apoyo en un argumento independiente no cuestionado: la actividad de la parte actora estuvo enmarcada en el art. 41, inc. 41, de la ley tarifaria to 1999, durante los períodos 1998 (12º ant. mens), 1999 (2º a 12º ant. mens.), 2000 (1º a 12º ant. mens.), 2001 (1º a 12º ant. mens.), 2002 (1º a 8º y 10º a 12 ant. mens.) y 2003 (1º, 2º y 4º a 12º ant. mens.).

### Multa por omisión fiscal

6. La parte actora, tacha de arbitraria la interpretación de la Cámara con arreglo a la cual, frente a la ausencia de un plazo de prescripción para que la Administración imponga multa fiscales, “...resulta aplicable [...] el plazo de prescripción de cinco años receptado en la norma fiscal para determinar y exigir el pago de impuestos” (cf. fs. 23); como así también la afirmación del *a quo* de que cada una de las infracciones impuestas por la Administración durante los períodos aquí discutidos interrumpió el plazo de prescripción de las facultades de la Administración para imponer sanciones. Sostiene que: (i) las multas fiscales tienen naturaleza penal, “...por lo que les resultan aplicables, salvo disposición en contrario, las disposiciones generales del Código Penal...” (cf. fs. 14vuelta), “[y] una de dichas disposiciones es el art. 62, inc. 5, del Código Penal, que fija el plazo de dos años ‘cuando se tratare de hechos reprimidos con multa’” (cf. fs. 14vuelta); (ii) la Cámara aplicó, al acudir al plazo de prescripción de las acciones del fisco para determinar la obligación tributaria, la analogía “*in malam partem*”, lo que, sostiene, resulta contrario a las garantías penales; y, (iii) resulta irrazonable “...que el plazo de prescripción en el caso de un delito sancionado con multa sea de dos años y en el caso de un ilícito menos grave —infracciones no delictuales—, el plazo sea más extenso” (cf. fs. 15).

También afirma que únicamente puede interrumpir el curso de la prescripción las infracciones que hubieran pasado en autoridad de cosa juzgada, no aquellas que son materia de cuestionamiento, como entendió el *a quo*. Funda su dichos en el precedente de Fallos: 312:1351 y en varios precedentes de la Cámara Nacional de Casación Penal (cf. fs. 15/15vuelta).

Finalmente, dice que la sentencia de Cámara, en la parte referida a la multa, resulta violatoria de la garantía a ser juzgado en un plazo razonable, porque las infracciones corresponden a conductas ocurridas hace más de 9 años (cf. fs. 15vuelta).

7. Como la resolución de estos agravios depende exclusivamente de la interpretación de la ley, y la parte sostiene que la interpretación que hizo el *a quo* resulta arbitraria y en oposición a las garantías constitucionales que afirma le asisten, corresponde a este Tribunal ingresar a su tratamiento (cf. mi la doctrina de mi voto *in re* GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Verseckas, Emilia María c/ GCBA s/ daños y perjuicios [excepto resp. médica]’ expte. n° 3260/04, sentencia del 16 de marzo de 2005).

8. Primeramente, y tal como destaca mi colega José Osvaldo Casás, asiste razón a la parte recurrente en cuanto sostiene que para los períodos discutidos (1998 a 2003) las normas fiscales no preveían de modo expreso un plazo prescripción para que el fisco ejerciera sus acciones para imponer multas (ver, en particular, el art. 52 del to 1998, y la ley 19.489 a la que remite, el capítulo VIII del CF to 1999 y 2000 el capítulo IX del CF to 2001, 2002 y 2003); mejor sería decir la caducidad de la potestad administrativa para aplicarla, la multa, pues de esto y no de una acción como la del Código Penal se trata, ya que no hay instancia judicial para aplicarla aunque sí control judicial pleno para revisar la sanción impuesta. .

9. Ello en modo alguno puede llevar al intérprete a concluir que el Legislador pretendió hacer “imprescriptibles” esas acciones.

Primeramente, porque esa es solución reservada a acciones penales dispuestas para instar el castigo de lo que no puede ni debe ser olvidado o perdonado (cf. la sentencia de la CSJN *in re* “Arancibia Clavel”, Fallos: 327:3312 y la Convención sobre la imprescriptibilidad de los crímenes de guerra y de los crímenes de lesa humanidad).

Por lo demás, el propio Legislador es quien ha sujetado la acción del fisco para perseguir con multa al agotamiento de un plazo de prescripciones . Así, los CFs vigentes para los períodos discutidos establecen al respecto que: (i) “[c]omenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multa, desde el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible” (cf. los arts. 3 de la ley 19.489, 55 CF to 1999, 59 de CF to 2000, 66 del CF to 2001 y 2002 y 70 del CF to 2003, el subrayado no pertenece al original); (ii) “[e]l hecho de haber prescripto la acción para exigir el pago del gravamen no tendrá efecto alguno sobre la acción para aplicar multa, por infracciones susceptibles de cometerse con posterioridad al vencimiento de los plazo generales para el pago de los gravámenes” (cf. los arts. 4 de la ley 19.489, 56 del CF to 1999, 60 de CF to 2000, 67 del CF to 2001 y to 2002 y 71 del CF to 2003, el subrayado no pertenece al original); y, (iii) “[l]a prescripción de la acción

para aplicar multa o para hacerla efectiva, se interrumpirá://Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de las prescripción comenzará a correr el 1º de enero siguiente al año que tuvo lugar el hecho o la omisión punible” (cf. los arts. 11 de la ley 19.489, 63 del CF to 1999, 67 de CF to 2000, 74 del CF to 2001 y 2002 y 79 del CF to 2003, el subrayado no pertenece al original).

Todas esas reglas resultan incompatibles con una interpretación que sostenga la imprescriptibilidad de las acciones del fisco para imponer sanciones, incluso con una que diga que no existe plazo de prescripción que regule la acción para imponer multas.

10. También asiste razón a la parte recurrente en cuanto sostiene que las multas tributarias tiene, al igual que las penales, carácter retributivo —cf. mi voto “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Scania Argentina S.A. c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)’”, expte. nº 6224/08, sentencia de este Tribunal del 28 de octubre de 2009, y sus citas—.

Empero, ese carácter en modo alguno lleva a que deba serle aplicada a la multa aquí recurrida el plazo de prescripción que prevé el art. 62, inc. 5, del CP.

11. En el *sub lite* no viene debatido que la multa cuestionada fue por “omisión” y asciende a la suma de \$ 68.261 (el equivalente al 80% del impuesto determinado por la Administración).

Recordemos frente a qué hecho el CF dice que procede esa especie de sanción. “Los contribuyentes o responsables que omiten el pago total o parcial del impuesto, derecho, tasa o contribución y la presentación de la declaración jurada mensual o anual, cuando ello resulta exigible, salvo error excusable, incurren en omisión y son sancionados con una multa graduable hasta el cien por ciento (100 %) del gravamen omitido” (cf. los arts. 61 del to 1998 y 73 del CF to 1999, cuyos textos difieren del texto transcrito, en cuestiones no relevantes para lo que nos ocupa, 77 del CF to 2000, 84 del CF to 2001 y 2002 y 93 del CF to 2003).

12. Conforme surge de la norma transcripta, el ejercicio de la acción para imponer la multa requiere que previamente el fisco haya ejercido sus facultades para determinar el gravamen omitido. Ello es así, porque hasta que no existe una determinación de oficio no se puede saber si se el contribuyente omitió el pago de un tributo y, además, tal como destaca mi colega el Dr. Casás, la suma determinada de oficio constituye la base para calcular la multa.

En suma, la acción para imponer multas de la especie de las aquí discutidas depende del ejercicio previo por parte de la Administración de sus facultades para determinar el gravamen que se omitió ingresar. Ello es así, porque únicamente después de ejercidas de esas facultades se puede saber si el contribuyente incurrió en el hecho que busca sancionar el reseñado artículo y se cuenta con la base de liquidación de la multa.

13. A su vez, tal como quedó dicho más arriba, el CF dispone que la prescripción de las acciones para imponer sanciones comienza a correr en la misma oportunidad que la limita la facultad determinar el gravamen y perseguir su pago, el 1º de enero siguiente al año que hace expedita la acción, en el supuesto de la que nos ocupa, que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible, para el caso de las sanciones (cf. el punto 9 de este voto), y "...el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas y/o ingreso del gravamen" (cf. los arts. 54 del CF to 1999 texto que se mantiene, en lo que importa, en los demás períodos cuestionados), para el caso de los tributos.

Ese mismo cuerpo normativo también establece que ambos procedimientos, el destinado a determinar la obligación adeudada y el sumarial, deben transitar de modo conjunto (cf. los arts. 96, 107, 116, 111, 111 y 120 de los to 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003, respectivamente)

14. Ninguna de esas previsiones resulta compatible con un sistema como el propuesto por la actora, en el que ambas acciones (la acción para determinar y para sancionar) tienen un plazo de prescripción distinto; máxime si la diferencia de plazo entre ambas acciones es uno como el que pretende la aquí actora de, aproximadamente, tres años.

15. Recapitulando. El propio CF dispone que: (i) la acción para imponer multas por omisión sólo puede ser ejercida sólo una vez que existe una determinación de oficio, es decir, el acto que establece el tributo omitido (cf. los puntos 11 y 12 de este voto); (ii) el tributo determinado constituye la base para calcular la multa (cf. el punto 12 de este voto y el punto 5, primero, c del voto del Dr. Casás); (iii) el momento de inicio del cómputo de la prescripción es el mismo para ejercer las acciones para determinar obligación que para sancionar; y, (iv) ambos procesos, el sumarial y el de determinación, deben tramitar, en principio, en forma conjunta y concluir en la misma oportunidad.

En ese marco, la interpretación que mejor sistematiza y armoniza con esas previsiones es aquella con arreglo a la cual el plazo de prescripción de las acciones para imponer las multas por omisión es el mismo que tiene el fisco para determinar la obligación de que se trate.

16. Tal como dije, la solución que propone la parte actora, aplicar el plazo de 2 años de la acción penal para cuando "...se tratare de hechos reprimidos con multa" (cf. el art. art. 62, inc. 5, del CP), no resulta compatible, en modo alguno, con las previsiones normativas reseñadas. La tesis de la parte actora arrojaría como consecuencia que las facultades del fisco para imponer sanciones prescribirían, en principio, mucho antes de las que tiene el mismo fisco para determinar la obligación omitida, es decir, mucho antes de que la acción pueda, en principio, ser ejercida.

16.1. A su turno, el fundamento que justifica la aplicación analógica de una regla no es la similitud académica, de los supuestos que ella resuelve, con aquellos otros que estimamos olvidados en la "laguna", sino la búsqueda de la voluntad presunta del legislador, que suponemos debe ser la misma para supuestos similares. No cualquier legislador sino el competente, porque sólo éste está facultado para disponer respecto del caso de cuya solución por analogía se trata. Es decir que no se trata de hacer derecho comparado sino de buscar la voluntad presunta del legislador suponiendo que cumple, no porque ése es sino porque ese debe ser su comportamiento, tratar lo igual con iguales reglas, y también lo próximo, cuando no se ha encargado de ello expresamente. Buscamos un orden jurídico sistemático completo y libre de contradicciones, aun cuando, Gödel y derrotas mediante, sabemos que es una aspiración inalcanzable. A fin de ir en pos de esa meta, el juez arma la interpretación de la Constitución, las leyes y demás normas presumiendo sistematicidad en el legislador, pero sabiendo que es él quien la genera o la frustra, obligado a ser, en sus interpretaciones, leal con los representantes del pueblo que emiten las normas.

En ese marco, la analogía busca que el sistema no arroje resultados erráticos para supuestos que el juez estima similares, en función de criterios legislativos, no académicos. Bien claro es, en este orden de ideas, el art. 16 del Código Civil cuando remite a la búsqueda de la analogía y del espíritu de las leyes, que indudablemente es el del legislador competente. No remite al derecho comparado, salvo que la remisión proviniera del legislador competente, no de la voluntad del juez.

Sólo cabe acudir a los productos de otros legisladores cuando no existe regla directa, ni para situación análoga, proveniente del legislador competente para emitirla. En ése caso, el juez evita ser el que genera la regla y busca cuál pudo acercarse más al criterio de su legislador. Aquí se busca no la analogía sino la regla directa, pero proveniente de un legislador distinto cuyos criterios bien pudieron ser compartidos por el nuestro o a cuyos productos se puede suponer que remitió. En esto consistiría el intento de aplicar el plazo del Código Penal.

No es posible acudir a este método cuando las reglas del legislador local, aunque insuficientes son válidamente incompatibles con las del externo. Es el caso de aquella local que consagra el criterio legislativo según el cual la prescripción de la acción para aplicar la multa, o mejor sería decir, reitero, la caducidad de la potestad administrativa para aplicarla, pues de esto y no de una acción como la del Código Penal se trata, ya que no hay instancia judicial para aplicarla aunque sí control judicial pleno, debe ser igual o mayor que el de la relativa a la percepción del tributo, tema del que me ocupé más arriba. Naturalmente, elegir un plazo de dos años, computados desde la comisión, frente a uno de cinco, computados desde el comienzo del año siguiente al de la exigibilidad, en el supuesto del tributo, llevaría habitualmente a la extinción respecto de la multa antes que respecto del tributo, salvo en el excepcional supuesto no ya de la comisión de una nueva infracción sino por lo menos de dos.

Por lo demás, la parte recurrente en lugar de acudir a un régimen “análogo”, o que guarde algún grado de analogía con el que nos ocupa, acude a uno cuyas diferencias son evidentes. Centralmente, el ejercicio de la acción penal para sancionar las conductas tipificadas en el CP no depende, como principio, de la existencia de un acto administrativo que establezca los hechos cuya comisión el tipo legal sanciona. Si la recurrente pretendía acudir a algún régimen emitido por el Congreso, el que guarda mayor grado de analogía con el que aquí nos ocupa es el instrumentado por la ley de “procedimiento fiscales”, la ley 11.683, cuyo artículo 56 establece, en sintonía con lo dicho *supra*, el mismo plazo de prescripción para la acción para imponer sanciones que para determinar el tributo. Textualmente el artículo dice:

“Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben:

a) Por el transcurso de CINCO (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no

**Expte. nº 9722/2013**

tengan obligación legal de inscribirse ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.

b) Por el transcurso de DIEZ (10) años en el caso de contribuyentes no inscriptos.

c) Por el transcurso de CINCO (5) años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos.

La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de CINCO (5) años.

Prescribirán a los CINCO (5) años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro”.

17. La interpretación aquí propuesta, que corresponde aplicar a las acciones para imponer multas el mismo plazo de prescripción que tiene el fisco para determinar la obligación de que se trate, no constituyen, como sostiene el recurrente, una aplicación de la analogía *in malam parte*. De hecho, la interpretación reseñada no es el resultado de la aplicación analógica de la ley, sino de la lectura sistémica de los preceptos de los Códigos Fiscales que involucrados en los períodos aquí discutidos. A diferencia de lo que sostiene la parte recurrente, el Legislador sí ha regulado el plazo de prescripción de la acción para aplicar sanciones de índole tributaria. Prueba de ello, es que, conf. quedó dicho *supra*, fijó, entre otros, la fecha de inicio del cómputo de ese plazo y los supuestos de interrupción. La circunstancia de que no hubiera establecido de modo expreso cuál era el plazo de la prescripción no importa concluir que no estableció plazo alguno o, lo que es lo mismo, que existe una laguna al respecto. Una interpretación sistémica de todo el ordenamiento no permite válidamente arribar a otra conclusión que el plazo establecido es el mismo que tiene la Administración para determinar la obligación cuyo cumplimiento busca asegurar las sanciones aquí cuestionadas; otro privaría de aplicación a la acción para imponer sanciones.

18. El argumento de la parte actora de que resulta irrazonable que la acción para imponer multas tributarias tenga un plazo de prescripción más extenso que la acción para perseguir los hechos tipificados por el CP reprimidos con multa carece del desarrolló mínimo

para tener lo por válidamente planteado. Cuando menos, la parte debió explicar por qué ello, a su juicio, resultaría irrazonable. Entre otros, ello importaba hacerse cargo de ambos sistemas, el penal y el tributario, a partir de qué momento se está en condiciones de ejercer la acción en uno y en otro caso, y explicar, a partir de ello, por qué sería irrazonable que ambos sistemas tengan un tratamiento distinto frente a la prescripción de la acción. Nada de eso ha hecho la parte recurrente. Se limitó a afirmar que no puede ser que los delitos tengan un plazo reprimidos con multa tenga un plazo de prescripción de la acción más corto que de la acción para aplicar sanciones tributarias.

19. La parte recurrente también se agravia de la interpretación que hicieron los jueces de mérito del artículo del CF referido a la interrupción de la plazo para aplicar la multa (cf. el punto 9 de este voto), cuyo texto, reitero, dice: “[I]a prescripción de la acción para aplicar multa o para hacerla efectiva, se interrumpirá://Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de las prescripción comenzará a correr el 1° de enero siguiente al año que tuvo lugar el hecho o la omisión punible” (cf. el punto ... de los Resulta). Sostiene que para que proceda la interrupción a la que se refiere el Código la “nueva infracción” debe haber pasado en autoridad de cosa juzgada (cf. fs. 15).

Ciertamente la interpretación que realiza la parte actora es la que más se ajusta a derecho. De otra manera, a la Administración bastaría con imponer sanciones por períodos posteriores para mantener vivos, indefinidamente, los plazos de prescripción de las acciones para sancionar por períodos pasados.

19.1. No obstante ello, no se ve cómo esa interpretación sería susceptible de modificar la decisión recurrida.

Cualquiera sea el mérito del razonamiento de la Cámara en este punto, lo cierto es que no viene debatido que todas las multas a las que la Cámara le asignó efecto “interruptivo” son materia de revisión en este mismo pleito. De ahí que ante la ausencia de una decisión que revoque alguna de esas sanciones no hay razones para no darles el efecto que el Código les acuerda.

Dicho en otras palabras, tiene razón la parte actora en que la mera imposición de una sanción por parte de la Administración no basta para tener por interrumpido el plazo de prescripción de la acción para imponer infracciones por períodos anteriores. Únicamente corresponde concluir que ocurrió ese efecto cuando la multa pasa en autoridad de cosa juzgada.

Así, hay que distinguir la situación en la que todas las infracciones, las que habrían interrumpido el plazo de la prescripción de

la acción por períodos pasados y las sanciones correspondientes a esos períodos pasados, están, como ocurre en el caso, sometidas a revisión en un mismo proceso, de aquella otra en que las primera infracciones, la que habrían interrumpido, son materia de tratamiento en un proceso distinto al que están sometidas las más antiguas, las supuestamente interrumpidas.

En el primer caso, si el juez confirma las sanciones sujetas a revisión, éstas tendrán el efecto que el CF le acuerda; en cambio, si llega a la conclusión de que corresponde revocar alguna de ellas, esa revocación conllevará la pérdida del efecto apuntado. Esa decisión, como toda decisión judicial, hasta que no pasa en autoridad de cosa juzgada está sujeta a las revisiones que el Código habilite.

En el segundo supuesto, el juez que tiene que resolver acerca de las infracciones correspondientes a los períodos más viejos deberá suspender el pronunciamiento con relación a los planteos de prescripción de la acción hasta que en el proceso en que se debate la validez de las infracciones posteriores exista una decisión que hubiera pasado en autoridad de cosa juzgada.

19.2. En el caso, la discusión en torno a las multas por los períodos discutidos (ver el punto 3 de este voto) giró en derredor de si había o no transcurrido el plazo de prescripción de la acción para imponerlas. La Cámara concluyó que no había operado la prescripción y que las multas por los períodos posteriores interrumpieron los plazos para imponer las sanciones por los períodos anteriores. En ese marco, en el que todas las sanciones discutidas han sido confirmadas por el Poder Judicial no hay razones para privarlas del efecto que le Código les acuerda.

20. Finalmente, el planteo referido a la violación a ser juzgado en un plazo razonable no fue tratado por el *a quo*. De ahí que la parte debió demostrar, para que pueda ser analizado por este Tribunal, que no obstante haber puesto a la Cámara en el deber de analizarlo ésta omitió hacerlo; extremo que la parte recurrente no acredita. Así las cosas, corresponde concluir que este planteo es fruto de una reflexión tardía.

Por ello, voto por: hacer lugar parcialmente a la queja; rechazar el recurso de inconstitucionalidad con relación a los planteos vinculados a la prescripción de la multa recurrida; y rechazar la queja con relación a los restantes agravios. Costas a la vencida.

Por ello, emitido el dictamen del Fiscal General Adjunto,

**el Tribunal Superior de Justicia  
resuelve:**

**1. Hacer lugar parcialmente** al recurso de queja en lo que respecta a la prescripción de la acción fiscal para la imposición de las sanciones de multa aplicadas y **rechazar** el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Bagre Films SA en relación con los agravios por los que se ha concedido.

**2. Imponer** las costas a la parte actora.

**3. Mandar** que se registre, se notifique, se agregue la queja al principal y, oportunamente, se devuelva al tribunal remitente.

La jueza Alicia E. C. Ruiz no suscribe la resolución por estar en uso de licencia.