

Expte. N° 13-04858074-7, “Oil M & S. S.A. c/
A.T.M (Administración Tributaria Mendoza) s/
A.P.A.”

Sala Primera

EXCMA. SUPREMA CORTE:

I- Las constancias de autos

i.- La demanda

En los presentes autos, Oil M&S S.A. solicita la anulación de la Resolución Administrativa N° 132/19 emitida por el Administrador General de la Administración Tributaria Mendoza, mediante la cual se confirmó la Resolución N° 041/18 de la Dirección General de Rentas que rechaza a su vez el Recurso de Revocatoria incoado contra la resolución emanada del Departamento de Sellos y Tasa de Justicia que aprueba el débito tributario a la firma citada y ordena ingresar lo adeudado en concepto de Impuestos de Sellos, Interés y Multa del art. 61 del C.F..

Expresa que la determinación de oficio del Impuesto a los Sellos que determinó una deuda a su cargo se realizó con posterioridad al vencimiento del plazo de prescripción y que la Administración Tributaria Mendoza aceptó la determinación realizada por la empresa en el expediente N° 473-O-2009-9127, otorgando un plan de pago, habiéndose abonado el mismo en su totalidad y no puede 6 años después determinar una nueva deuda en contra de sus actos anteriores.

En subsidio, impugna la determinación de oficio al entender que toma una base imponible errónea, es decir la oferta presentada por OIL y aceptada mediante Decreto 1078/08, ratificado por Decreto N° 212/09, sin haber tenido en cuenta que la misma fue reformulada en los expedientes administrativos de la concesión del Area Río Diamante.

Alega que no se meritó la falta del elemento objetivo y subjetivo que resulta ser la condición esencial para la aplicación de la sanción, afectando derechos de igualdad y razonabilidad en materia tributaria.

Describe detalladamente los antecedentes de la licitación y manifiesta que la oferta técnica realizada fue reformulada con

posterioridad en virtud de que el área concesionada originalmente presentaba cuestiones ambientales insalvables por lo que la Dirección de Protección Ambiental prohibió la actividad petrolera en la zona de los humedales, circunstancia que impactó en el objeto del contrato de concesión y las mismas no fueron tenidas en cuenta al momento de la determinación.

Explica que por Decreto 1078/2008 se adjudicó en forma condicional el Area Diamante a la empresa OIL y en fecha 17 de noviembre de 2009, mediante expediente N° 473-O-2009-2017 solicitó plan de pago a los efectos de abonar el Impuesto de Sellos, adjuntando copia del Pliego de bases y condiciones, planilla firmada donde se detalla la determinación del Impuesto de Sellos.

Afirma que la determinación tenía un fundamento sólido y era que se abonaba sobre los trabajos que efectivamente se podían realizar y el valor de los mismos, ya que hasta que no se resolvieran cuestiones ambientales no se podía realizar un diagnóstico, la cual fue expresamente aceptada por ATM, otorgándose un plan de pago de fecha 25/11/2009, consistente en 6 cuotas, habiendo sido abonada la primera de ellas, el día 23/11/2009 en Banco Regional de Cuyo.

Relata que mediante Expte. N° 8638-D-2016 de fecha 19/04/2016 se da inicio a la Inspección de Impuesto a los Sellos y a fs. 15, mediante Actuación N° S-113 se resuelve la misma sin fundamento alguno, por Resolución de la Jefa del Departamento Sellos y Tasa de Justicia, la cual fue recurrida por Recurso de Revocatoria, no obstante se solicitó un plan de pago por la diferencia del Impuesto de Sellos determinada con más los intereses, mientras continuaba discutiendo la determinación de oficio y la multa, el cual fue rechazado así como el Recurso Jerárquico por Resolución N° 132/19, la cual es objeto de la presente acción .

Afirma que al iniciarse la determinación de oficio de fecha abril de 2016, habían transcurrido en exceso el plazo de 5 años desde el 31 de agosto de 2009 (fecha de la emisión del Decreto N° 2126 que perfecciona la adjudicación), aun cuando se considerase que por el art. 50 del CF el plazo se debe computar desde el 1° de enero del año siguiente (año 2010), la prescripción también ha operado.

Entiende que el plazo de prescripción de la deuda reclamada es de 5 años encuadrando dentro de la previsión del art. 2560

del Código, Civil y Comercial, plazo que ha sido confirmado jurisprudencialmente a favor de las normas provinciales y municipales.

Postula la nulidad por falta de imputación de la conducta presuntamente subsumible en el tipo infraccional, por afectación al derecho de defensa, así como la ausencia de conducta culpable y en subsidio la existencia de un error excusable.

ii.- La contestación de demanda

A fs. 53/66 y vta. la Administración Tributaria Mendoza demandada, por intermedio de apoderado contesta demanda y solicita su rechazo.

Sostiene que la actora aborda en esta instancia dos argumentos que omitió plantear en sede administrativa. Pretende por un lado impugnar la determinación del impuesto en lo que respecta al impuesto e intereses (cuando en instancia administrativa limitó su reclamo a la impugnación de la multa y los intereses de la misma) y por otro lado introduce un planteo de prescripción.

En consecuencia, afirma que el objeto de la presente acción deberá circunscribirse a la multa aplicada y a los intereses calculados sobre dicha multa.

Destaca que en instancia administrativa la actora hizo un expreso reconocimiento de la deuda el día 14/07/2016 concertó un plan de facilidades de pago que incluyó el capital e intereses de la determinación practicada.

Señala que no existen dudas de que la firma no ha ingresado los montos determinados respecto al Impuesto de Sellos (elemento objetivo del tipo) y la culpa se demuestra por la mera omisión de las obligaciones materiales del contribuyente, circunstancia que acredita un actuar negligente e imprudente (art. 61 CF).

Postula la improcedencia del error excusable, dado que no se dan ninguna de las causales previstos en la norma para que proceda (art. 57 CF).

Señala que resulta inverosímil que una empresa de la entidad de la actora que tributa en varias jurisdicciones a la vez y que se encuentra asesorada por profesionales de reconocida trayectoria en la Provincia

desconociera sus obligaciones legales, máxime cuando efectuó un pago parcial, sin siquiera indicar como consideró la base imponible tomada para el cálculo del impuesto.

Alega la improcedencia del planteo de prescripción, atento a que la legislación local expresamente prevé que el plazo de prescripción del Impuesto de Sellos es de 10 años, de conformidad con lo dispuesto por el art. 53 inc. 3 del Código Fiscal (T.O.2019).

Menciona que respecto al capital e intereses resarcitorios fueron incluidos en un plan de facilidades de pago confeccionado por la actora el día 14/07/2016 lo que implica reconocimiento de la deuda que interrumpe el plazo de la prescripción, de conformidad con lo establecido por el art. 2545 del CCyCN.

Cita jurisprudencia a su favor (Plenario “Petrolera Alvear” del 26/02/2019) y sostiene que no asiste razón a la actora en su pretensión de considerar extinguida la acción, debiendo resolverse el asunto con estricta aplicación de las disposiciones de los arts. 53 y ss. del Código Fiscal, sin que existan normas legales locales, nacionales ni constitucionales que autoricen a la Administración a apartarse de ellas.

En cuanto a la determinación del impuesto, señala que la actora en ningún momento logra demostrar el origen del monto de USD 25.962.500 que fuera por ella tomado como base imponible para el cálculo del impuesto ingresado primeramente, en detrimento de la suma de USD 66.062.500 correspondiente a la oferta económica originaria que luego dio origen al presente ajuste.

Considera que el Impuesto de sellos se devengó al momento de perfeccionarse la adjudicación del área (2009), en base a la oferta técnica efectuada y pretender justificar un ingreso inferior al correspondiente en base a un hecho posterior (reformulación del área de abril de 2015), resulta a todas luces improcedente.

Manifiesta que la actora presentó en la Delegación de CABA una liquidación practicada unilateralmente sin justificar y al momento de su recepción se especificó que ese era un pago a cuenta y que se encontraba sujeto a verificación posterior.

Finalmente concluye que los valores ofertados son los que debió tener en cuenta la firma al momento de solicitar liquidación del

impuesto de sellos, tal como preceptúa el art. 223, éste es el cálculo que realizó el inspector y del cual se desprende la diferencia a ingresar con más la multa correspondiente.

A fs. 71/78 contesta Fiscalía de Estado y solicita el rechazo de la demanda.

Manifiesta que la actora pretende la nulidad de lo actuado sin haberlo planteado ni somera ni indirectamente en la instancia administrativa e impugna los intereses que tampoco cuestionó, contradiciendo de esa manera su conducta anterior y violentando el principio de congruencia en virtud del cual las acciones deben limitarse a las cuestiones que fueron debatidas previamente (art. 11 de la Ley N° 3918).

Señala que en la especie no se ha violentado el derecho de defensa en juicio dado que la parte pudo presentar recursos previos y acudir a la instancia judicial.

Respecto al planteo de prescripción resalta que la prescripción puede ser interrumpida de diversas maneras, entre las que se encuentra, el reconocimiento del deudor (2545 CCy CN) y por su parte el art. 56 del Código Fiscal establece que los plazos no correrán mientras los hechos imposables no hayan podido ser conocidos por la autoridad de aplicación por algún acto o hecho que los exteriorice en la provincia.

Manifiesta que conforme constancias de autos N° 473-O-09-91278 se le notifica (09/11/2009), la aceptación de un plan de facilidades de pago como pago a cuenta sujeto a verificación; a fs. 170 con fecha 18/11/2009 obra la boleta de pago respectiva y a fs. 183, dentro del plazo de prescripción sostenido aún por la actora, se le notifica el 13/11/2014 el emplazamiento a aportar documentación (por cuanto su pago era a cuenta de verificación) y recién cuando la Administración tuvo en abril de 2016, por el aporte de los elementos suministrados por la Subsecretaría de Hidrocarburos, Minería y Energía de Mendoza, la base imponible total, confeccionó el Acta de Determinación N° S-0113, notificada el 19/04/2016, dentro del plazo de suspensión de la prescripción determinada por la normativa vigente (art. 2541 del CCyCN).

Destaca que la parte actora no ha cuestionado la constitucionalidad de la totalidad de las normas detalladas y que el impuesto ha quedado firme con una causal de interrupción y/o suspensión, de modo que no se

ha producido la prescripción incoada, por lo que cabe rechazar la defensa opuesta.

Resalta que el Impuesto de Sellos es de carácter local, cada provincia lo tiene legislado en su Código Fiscal y grava los actos onerosos, salvo los expresamente exentos. La ley condiciona la existencia del hecho imponible a exteriorizaciones formales, sin las cuales no se manifiesta la obligación impositiva.

Señala que la exteriorización formal de capacidad contributiva objetiva definitiva, la Administración Tributaria provincial recién la obtuvo en abril de 2016, de donde se pudo extraer el valor total de la Oferta Técnica Económica y la determinación del impuesto.

Sostiene que la multa tiene sustento normativo en el art. 61 del CF vigente al momento de la determinación que prevé que la omisión por el incumplimiento de obligaciones fiscales será reprimida por multa graduable del monto del débito tributario omitido a la fecha de inicio de la acción.

II- Consideraciones

i- Tal como ha sido planteada la controversia, corresponde en primer lugar expedirse acerca de los planteos efectuados por la demandada directa y Fiscalía de Estado en cuanto a la falta de congruencia de lo peticionado por el actor en sede administrativa y sede judicial.

Conforme lo preceptuado por el art. 11 de la Ley N° 3918, las acciones procesales deberán limitarse a las cuestiones que fueron debatidas previamente en las reclamaciones o recursos administrativos, atento el carácter revisor de la jurisdicción procesal administrativa que se limita a lo que fue motivo de cuestionamiento en sede administrativa, tal como ha sido precisado en el auto de admisión formal obrante a fs. 47 y vta.

Analizadas las actuaciones administrativas se advierte que la actora en el objeto del recurso de revocatoria de fs. 1/9 del Expediente Administrativo N° 495-D-16-91278 expresa que lo interpone contra la multa aplicada, no obstante de su lectura se desprende que impugna asimismo la determinación de oficio practicada y la administración en su resolución aborda aspectos que hacen a la misma y la misma circunstancia se replica en el recurso jerárquico y en la Resolución que lo rechaza.

Por tal motivo se considera que lo relativo a la determinación del impuesto e intereses no queda fuera del alcance la decisión.

ii- En lo relativo a la prescripción se observa que la misma no fue planteada en sede administrativa, no obstante ello, conforme lo resuelto por V.E. en el precedente “*Gimenez*” (sent. 24/05/19) y “*Dalvian*” (sent. 4/11/19), ello no constituye un obstáculo para su tratamiento en sede judicial.

Por tal motivo corresponde analizar la defensa planteada y desde ya se adelanta que a criterio de este Ministerio Público Fiscal corresponde el rechazo de la misma, toda vez que las facultades del fisco para la determinación del impuesto de sellos y multa no se encontraban prescriptas.

La actora entiende que el plazo de prescripción de la deuda reclamada es de 5 años encuadrando dentro de la previsión del art. 2560 del Código, Civil y Comercial y afirma que al iniciarse la determinación de oficio de fecha abril de 2016, habían transcurrido en exceso el plazo de 5 años desde el 31 de agosto de 2009 (fecha de la emisión del Decreto N° 2126 que perfecciona la adjudicación), aun cuando se considerase que por el art. 50 del CF el plazo se debe computar desde el 1° de enero del año siguiente (año 2010), la prescripción también ha operado.

Por su parte la demandada directa, alega la improcedencia del planteo de prescripción, atento a que la legislación local expresamente prevé que el plazo de prescripción del Impuesto de Sellos es de 10 años, de conformidad con lo dispuesto por el art. 53 inc. 3 del Código Fiscal (T.O.2019).

Así las cosas y aún en el supuesto más favorable para la actora y teniendo en cuenta las fechas, se considera que la acción del fisco no se encuentra prescripta atento a las causales de interrupción (56 del Código Fiscal; 2545 del Código Civil y Comercial de la Nación) y suspensión (art. 2541 del Código Civil y Comercial de la Nación) que han operado en el transcurso del trámite administrativo llevado a cabo por la ATM.

En efecto, de las constancias del expediente administrativo N° 473-O-09-91278, surge que se notifica la aceptación de un plan de facilidades de pago, como pago a cuenta sujeto a verificación en fecha 9/11/2009; en fecha 18/11/2009 obra boleta de pago respectiva y dentro del plazo de prescripción se le notifica a la actora el 13/11/2014 el emplazamiento para aportar documentación; en abril de 2016 cuando se pudo determinar la base imponible se confeccionó el Acta de determinación N° S-0113, notificada el

19/04/2016, dentro del plazo de suspensión de la prescripción determinada por el emplazamiento señalado conforme art. 2541 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Se destaca que conforme el art- 56 del Código Fiscal de la Provincia los plazos de prescripción no correrán mientras los hechos imposables no hayan podido ser conocidos por la autoridad de aplicación por algún acto o hecho que los exteriorice en la Provincia.

En mérito a lo expuesto, se considera que no ha operado la prescripción.

iii- En lo sustancial, analizadas las actuaciones, los argumentos esgrimidos por las partes en litigio, los elementos de juicio incorporados a la causa y teniendo en cuenta el control de legitimidad que ejerce V.E. respecto al obrar de la Administración Pública, este Ministerio Público Fiscal entiende que corresponde rechazar la acción intentada.

De acuerdo a las constancias obrantes en el expediente administrativo en el cual tramitó el procedimiento de determinación de oficio del Impuesto sobre Sellos, intereses y multa, este Ministerio Público entiende que se ha respetado el debido proceso legal, de conformidad con las garantías reconocidas en la Constitución Nacional (art. 18) y Provincial (art. 21) y en los Tratados Internacionales de Derechos Humanos incorporados con jerarquía constitucional, Declaración Americana de los Derechos del Hombre, art. XVIII; “Declaración Universal de los Derechos Humanos, art. 10 y en la Declaración Americana sobre Derechos Humanos, art. 8 y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. IX.

El acto administrativo que se pretende impugnar se ajusta a derecho, no se avizora voluntarista, ni adolece de vicios sino que resulta adecuado a los hechos comprobados y se encuentra debidamente fundado.

En la especie, no resulta un hecho controvertido que el acto de adjudicación de la exploración del Río Diamante a la firma Oil M&S realizado por Decreto N° 1078/08 resulta gravado por el Impuesto de Sellos conforme lo preceptuado por el art. 204 del Código Fiscal.

La estimación del monto del impuesto a pagar en función de los valores ofertados en la licitación pública no resulta arbitraria,

teniendo en cuenta lo preceptuado por el art. 233 del Código Fiscal, el cual establece que cuando el valor de los actos o contratos sujetos a impuesto sea indeterminado, las partes estimarán y fundamentarán dicho valor en el mismo instrumento. La estimación se fundará en todo elemento de juicio vinculado, directa o indirectamente, al acto o contrato y la Dirección General de Rentas podrá impugnar la estimación efectuada por las partes y practicarla de oficio sobre la base de elementos justificativos que determine en su verificación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan si la estimación acreciese de fundamentos adecuados al caso o éstos resultare falsos.

Conforme el art. 61 del citado cuerpo legal, en caso de omisión de pago o pago en una cantidad menor se abonará sin necesidad de acción administrativa previa, además del capital y de los intereses resarcitorios correspondientes, una multa.

Comprobada la circunstancia de pago en una cantidad menor por la ATM, en un procedimiento válido, correspondía aplicar las consecuencias previstas en las normas mencionadas.

Expresa Gordillo que en el caso de que la conducta a seguir por el administrador esté predeterminada por una norma "... la ley sustituye al criterio del órgano administrativo y predetermina qué es lo conveniente al interés público, en tales casos el administrador no tiene otro camino que obedecer a la ley y prescindir de su apreciación personal sobre el mérito del acto. Su conducta, en consecuencia, está predeterminada por una regla de Derecho; no tiene él libertad para elegir entre más de una decisión: su actitud sólo puede ser una, aunque esa una sea una realidad inconveniente. En este caso la actividad administrativa está reglada: el orden jurídico dispone que ante tal o cual situación de hecho él debe tomar tal o cual decisión; el administrador no tiene elección posible: su conducta le está dictada con antelación por la regla de derecho..." (GORDILLO, Agustín A., "Tratado de Derecho Administrativo", TI, VIII.19, www.gordillo.com).

Consecuente con ello esta Procuración General, considera que las razones que invoca la parte actora no resultan atendibles, no pudiendo en tal caso considerarse nula la resolución y el procedimiento para la determinación del impuesto.

Por lo expuesto, resultando legítima la decisión resistida, este Ministerio considera que procede que V.E. desestime la demanda.

Despacho, 16 de agosto de 2022.