G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S
2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-45602568-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 2 de Noviembre de 2023

Referencia: Expediente número 2360-0413279/2017 "ARCOS DORADOS S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0413279, año 2017, caratulado **"ARCOS DORADOS S.A."**.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 636/660 por el Sr. Diego Fernando Muller, en su carácter de apoderado de la firma Arcos Dorados S.A. e invocando la representación de los Sres. Woods White Sataton Welten, Sergio Daniel Alonso, Alejandro Germán Lemonnier, Alejandro Luis Yapur y Sebastián Pablo Raúl Magnasco, con el patrocinio del Cr. Flavio Javier Kravsoff; contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 247, dictada con fecha 21 de enero de 2020, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 603/633, se determinan las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-61025233-4), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2013 (enero a diciembre), por el ejercicio de las actividades detalladas en su artículo 3°. En su artículo 5°, establece el acto diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos veintiséis millones ciento setenta y un mil novecientos veintiséis con 40/100 ($ 26.171.926,40), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley Nº 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias). Por el artículo 6° establece un saldo a favor del contribuyente para las posiciones 04 y 05/2013, por la suma de Pesos doce millones setecientos sesenta y ocho mil trescientos ocho ($ 12.768.308,00). Aplica por artículo 7°, una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto adeudado por tenerse por constatada la infracción de Omisión, prevista y penada por el artículo 61 primer párrafo del citado Código. Por último, establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por

el pago del gravamen, la multa y los intereses que pudieran corresponder, los Sres. Woods White Sataton Welten, Sergio Daniel Alonso, Alejandro Germán Lemonnier, Alejandro Luis Yapur y Sebastián Pablo Raúl Magnasco, de conformidad a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo legal.

A fs. 792 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), y a fs. 795 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Angel Carlos Carballal, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala I.

A su vez a fs. 801, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se da traslado del recurso presentado a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su contestación de agravios a fs. 805/818.

Finalmente, a fs. 8197 se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez (Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Respecto al ofrecimiento probatorio se dispone tener presente la documenta ofrecida y acompañada y, en cuanto a la prueba informativa y pericial no se hace lugar por innecesarias a efectos de dirimir la controversia de estos actuados. En atención al estado de las actuaciones, se llama a **"Autos para Sentencia"** (Arts. 126 y 127 del Código Fiscal t.o. 2011).-

Y CONSIDERANDO: I.- Comenzando con la descripción de los agravios traídos, plantea el presentante en primer lugar, la nulidad del acto impugnado, al haber omitido el juez administrativo el análisis de los argumentos y pruebas aportadas en instancia del descargo. Amplía denunciando que se rechazaron arbitrariamente las pruebas informativa y pericial ofrecidas, en desmedro de la garantía de debido proceso.

Seguidamente plantea la **prescripción** de las facultades de ARBA para determinar y exigir el IIBB correspondiente al período fiscal 2013.

Manifiesta que en autos no ha sido tomada en consideración la vasta jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que claramente expone la prevalencia de las normas del código de fondo (anterior Código Civil, y actual CCyCN) por sobre la norma tributaria local (desde "Filcrosa"). También ha sostenido que la prescripción es un instituto general del derecho, debiendo en consecuencia prevalecer en el tema las normas de los Códigos de Fondo, por sobre las locales. Así quedan en la órbita del Congreso de la Nación la facultad de reglar el inicio del cómputo de la prescripción, como las causales de interrupción y suspensión del instituto en cuestión.

En cuanto a la multa destaca que al ser de naturaleza penal, la prescripción debe regirse por el Código de la materia, bajo los mismos postulados pretorianos precedentemente citados.

En cuanto a la determinación de oficio efectuada, comienza rechazando el ajuste sobre el

coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, pormenorizando en aquellos surgidos en la operatoria con la firma Axis Logística SA, la que describe.

Seguidamente rechaza el cómputo del Fisco sobre los pagos a cuenta provenientes de retenciones sufridas, sin posibilitarle la producción de prueba informativa que hubiera explicado la confusión en que se incurriera.

Impugna la aplicación de **intereses** previstos en el art. 96 del C.F, puesto que no ha existido mora culpable que torne procedente los accesorios que se reclaman, ya que no hubo ingreso tardío, culposo ni en defecto realizado por el contribuyente. Solicita compensación de saldos deudores y acreedores.

Rechaza la sanción aplicada por ausencia de elementos objetivo y subjetivo.

Expresa disconformidad con la extensión de **responsabilidad solidaria**, aduciendo que no es de carácter objetivo, y que no resulta suficiente ocupar un cargo para que la misma se configure. Plantean que la responsabilidad atribuible a los órganos de las sociedades no es un instituto propio del derecho público local. Citan el precedente "Fisco c/Raso".

Ofrece prueba documental, informativa y pericial. Formula reserva del caso

Federal.

II.- Corrido el traslado de ley, la Representación Fiscal responde los agravios planteados. En primer lugar señala que su conteste se efectúa sin tener el expediente a la vista, en virtud de las medidas tomadas por este Tribunal en el marco de la Pandemia Covid-19.

Dicho eso, señala que se encuentran vedados en esta instancia los cuestionamientos que deriven en planteos de inconstitucionalidad, conforme artículo 12 del C.F.

Seguidamente, trata el planteo de **nulidad** basado en la arbitrariedad, falta de motivación del acto y vulneración del principio de defensa en juicio. Destaca que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, recordando en tal sentido lo dicho por el Tribunal Fiscal: para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. Circunstancia que no acontece en autos. Concluye señalado que la queja radica en definitiva, en una disparidad con el criterio sostenido por el Fisco para sustentar la resolución en crisis, y una disímil motivación no equivale a su ausencia.

Al momento de abordar la **prescripción** opuesta aduce que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial vienen a confirmar la postura del Fisco en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Refiere que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, resultando lógico que regule sobre la

temática. Ello de manera alguna se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución Nacional, sino que se trata de las facultades ejercidas por la jurisdicción provincial en uso del poder reservado. Con basamento en ponencias de realizadas ante la Comisión Bicameral para la reforma del nuevo C.C.C.N, y en sentencias emanadas de este Cuerpo y otros Tribunales, previo efectuar el cómputo que considera pertinente, ratifica la vigencia de las acciones del Fisco para determinar las obligaciones fiscales en autos y aplicar la sanción dispuesta.

Al momento de dar tratamiento a los **agravios de fondo** sobre el ajuste efectuado, remite a lo expuesto por el juez administrativo, reproduciendo los considerandos del acto en crisis desechando los agravios. Cita antecedentes de los Organismos del Convenio Multilateral en apoyo de su postura.

Reivindica lo actuado en relación a los pagos a cuenta considerados, ante la falta de aporte de la contribuyente de los correspondientes comprobantes de retenciones sufridas. Reproduce en tal sentido los considerandos del acto apelado.

Por su parte, ratifica la aplicación de los **intereses** previstos por el artículo 96 del Código Fiscal. Sostiene que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos que se vio privado el Fisco, y que su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente. Cita jurisprudencia en pos de avalar su postura.

Respecto a la **sanción** impuesta, atento haber incurrido el contribuyente en la conducta tipificada en el art. 61 del C.F. considera procedente su aplicación. Asimismo, no advierte la concurrencia de la causal exculpatoria en autos, por entender que ello no surge de las constancias de la causa, ni se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error. Cita jurisprudencia en pos de avalar sus dichos.

Por último da tratamiento a los planteos referentes a la **responsabilidad solidaria** de los integrantes del órgano de administración. Remarca que el instituto aplicado reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado independientemente del obligado directo. Adiciona que se encuentra en cabeza de los responsables la prueba de la inexistencia de culpa.

En otro punto aclara, que la responsabilidad en el ámbito provincial no reviste carácter subsidiario, ni posee beneficio de excusión. A su vez, y en lo que respecta a la aplicación de los principios de la Ley de Sociedades Comerciales cita lo expuesto por el TFABA en autos "Arias Hermanos S.A." Sentencia del 27/02/2020 -Registro N.º 2929. Deviniendo improcedentes los agravios impetrados en este punto.

Finalmente, en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 21 del C.F., y aplicación de la doctrina del fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio

de Apremio", aclara que la Suprema Corte no ha conformado mayoría de votos para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, por tal motivo mal puede sostenerse que la Suprema Corte haya declarado la inconstitucionalidad del art. 21 (actual 24) del Código Fiscal. Cita nuevos precedentes judiciales y solicita, se confirme la resolución en este punto.

Con relación al planteo del caso federal, debe tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS Nº 247/2020, supra detallada. Que a tal efecto y atento a la resolución que se dicta en el presente, en virtud del principio de economía procesal y a fin de evitar dispendio de actividad jurisdiccional, impera atender sin más el planteo prescriptivo invocado.

En atención a ello, y respecto del período fiscal 2013, la parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Decididamente me resulta refractaria tal doctrina, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias en materia de prescripción así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo,

independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *"El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción..."*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC), así como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial", sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros Nº 2117 del 29/12/2017; Nº 2142 del 14/08/2018; Nº 2145 del 13/09/2018; Nº 2171 del 26/03/2019; Nº 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina "Filcrosa", definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos "Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley", Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte Nacional (en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy

distinta, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): *"...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen ...En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico ... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal..."* (CS en causa "Volkswagen" ya citada).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel: *"...cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores -inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47)".*

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina "Filcrosa", a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado.

Lo expuesto, sin embargo, no me exime de revisar distintas cuestiones que dogmáticamente se han venido aseverando, siendo necesario que esta nueva lectura de la situación se acompañe de razonamientos que no han sido objeto de análisis por los Altos Tribunales, o bien que sus

conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza el cómputo del mismo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa "Ullate" en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: *"...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a la constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso..."* (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en "Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo", Sentencia del 1° de noviembre de 2011).

En concreto, tenemos la evaluación de otro impuesto de otra jurisdicción local, la consideración de "períodos" (no se menciona la palabra "anticipos") y, procesalmente, el debate de la cuestión en el marco de una ejecución fiscal (no de una determinación de oficio, es decir, existía en "Ullate" una obligación ejecutable, extremo que no se verifica en una determinación de oficio, sino hasta su firmeza).

Lo expuesto, me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere particularmente a las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por el Código Fiscal y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas. Pregunto entonces qué es lo que se ha determinado? Anticipos? Otros pagos a cuenta? Cuotas? O períodos fiscales ya cerrados? (sea en forma total o parcial). Sin dudas es esto último. Sería ilícito pretender determinar y exigir el pago de anticipos una vez cerrado el período fiscal. Asimismo, la Agencia de Recaudación se ve impedida de determinar de oficio la obligación tributaria de un período fiscal, hasta tanto ese período se encuentre "cerrado", esto es, vencido el plazo para la presentación de la mentada declaración jurada anual. Mal podría entonces comenzar el cómputo de la prescripción de una acción, en forma previa al nacimiento de la misma, a la posibilidad de ejercerla. Y ello sin perjuicio de distintos mecanismos que le permiten exigir al Fisco los pagos a cuenta no abonados (artículos 47, 58 y cctes del Código Fiscal).

Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la Corte Suprema

nacional, que sostiene que *"la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable"* (Fallos: 308:1101; 318:2575; 320:2289, 2539; 321:2310 y 326:742) o, en otras palabras, que el plazo de la prescripción liberatoria sólo comienza a computarse a partir del momento en que "la acción puede ser ejercida" (conf. Fallos: 308:1101; 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684). En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: *"... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo". Citando a Planiol dice: "La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo" (Argañarás, Manuel J. "La prescripción extintiva", pág. 50)..."* (en autos "Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.) Demanda contencioso administrativa", Sentencia del 29 de junio de 2011).

Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados "instantáneos" (Sellos/Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina "Filcrosa"), los "anuales" (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los "periódicos" o "de ejercicio" (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible nace el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en "anticipos" mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).

Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido *"...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible..."* (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

Por ende, entiendo que no resulta de aplicación la "interpretación" que suele aseverarse sobre el alcance del fallo "Ullate", debiéndose realizar un análisis más específico sobre la casuística aquí valorada.

Suele citarse asimismo en análogo sentido (y erróneamente) el precedente CSJ 37/2011 (47-G)/CS1 "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal – radicación de vehículos", fallado el 6 de diciembre de 2011, y referido al Impuesto a los Automotores, tributo que nace y se cuantifica al principio del año fiscal, posibilitando la Ley el pago en cuotas del mismo (es decir, pago fraccionado de una obligación ya nacida y cuantificada).

En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: *"La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación"*.

Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una *"...declaración jurada en la que se determinará el impuesto..."* de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2013 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2014 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2013), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2019.

Sin embargo, según constancias de fs. 349/350 y 355/356, con fecha 29 de junio de 2018 las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante fueron notificadas al contribuyente, ocasionando esto un supuesto de "constitución en mora" en los términos del artículo 2541 del nuevo C.C. y C, (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994): *"Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción"*.

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento"): *"...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de*

agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...".

Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de *obiter dictum* esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos prácticamente cuatro años de prescripción, en el mes de junio de 2018 se suspende hasta el mes de diciembre de 2018, retomando el cómputo pertinente, el que venció inexorablemente el 30 de diciembre de 2019.

Como vemos, previo a ello y en término útil, no se visualiza la existencia de acto alguno que suspenda nuevamente o interrumpa el curso de la prescripción. La notificación del acto ahora apelado y la interposición del recurso bajo tratamiento, se producen a posteriori, recién en los meses de enero y febrero de 2020, conforme las constancias de fojas 634/635 y 636, respectivamente.

Concluyo en consecuencia, que debe prosperar el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2013, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto.

I déntica solución he de adoptar con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión de impuesto constatada en el mismo período fiscal, comenzando a correr el plazo el 1° de enero de 2014 y feneciendo el 1° de enero de 2019, sin verificarse causal alguna de suspensión o interrupción, correspondiendo declararla prescripta haciendo lugar al planteo sobre el particular; lo que así también Voto.

En tal sentido, cabe aclarar que encontrando fundamento suficiente para verificar el vencimiento del plazo quinquenal previsto por el Código Fiscal, entiendo inoficioso analizar la cuestión a la luz de la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (del 07/03/2023, "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar"), donde interpreta que resultan aplicables en la especie las normas del Código Penal.

Ante todo lo expuesto, deviene abstracto el tratamiento de los restantes agravios traídos, lo que así declaro.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 636/660 por el Sr. Diego Fernando Muller, en su carácter de apoderado de la firma ARCOS DORADOS S.A., con el patrocinio del Cr. Flavio Javier Kravsoff; contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 247, dictada con fecha 21 de enero de 2020, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto el acto apelado, declarándose la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el mismo. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde a priori, resolver aquéllas de previo y especial pronunciamiento y establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS Nº 247/20, de fecha 21 de enero de 2020, por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Así, frente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2013, debo señalar que en virtud de los fundamentos expuestos en el voto del Vocal Instructor, adhiero a su criterio resolutivo, remitiendo a los argumentos plasmados en mi voto, para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina" (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada "Cláusula de los Códigos" (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).

Consecuentemente, corresponde hacer lugar al planteo incoado y declarar la prescripción de las facultades del Fisco para determinar de oficio las obligaciones fiscales del contribuyente de autos, vinculadas al período fiscal 2013; lo que así declaro.

Lo expuesto me lleva a concluir, a su vez, que, conforme lo resuelto en último término, los demás agravios incoados, relacionados con el período fiscal fiscalizado, devienen de abstracto tratamiento; lo que así también declaro.

Por último, en virtud del pronunciamiento efectuado por la instrucción respecto de la multa por omisión aplicada en los términos del artículo 61, primer párrafo del Código Fiscal -T.O. 2011-, ccds. y modif.; en el período fiscal 2013, por razones de brevedad, remito a las consideraciones expuestas in re "Frigorífico Villa de Mayo" (Sentencia de Sala II, de fecha 12 de abril de 2023, Registro N°3317), y en armonía con dicho antecedente, confirmo que, asimismo, se verifica la prescripción de las facultades del Fisco para establecer y exigir el pago de la mencionada multa.

En tal sentido, dejo expresado mi voto.

VOTO DEL DR. PABLO GERMÁN PETRAGLIA: En virtud al análisis de los hechos y, por los fundamentos de derecho expuestos por el Vocal Instructor en el desarrollo de su voto, adhiero a la

solución que propicia, lo que así declaro.

<u>POR ELLO, SE RESUELVE:</u> 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 636/660 por el Sr. Diego Fernando Muller, en su carácter de apoderado de la firma ARCOS DORADOS S.A., con el patrocinio del Cr. Flavio Javier Kravsoff; contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 247, dictada con fecha 21 de enero de 2020, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto el acto apelado, declarándose la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Sigue firma al dorso.-

Dra. MARIA VERONICA ROMERO
Secretaria de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelaciones

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.10.18 15:25:02 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.10.20 12:28:59 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by PETRAGLIA Pablo German
Date: 2023.11.01 16:23:47 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Pablo Germán Petraglia
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ROMERO María Verónica
Date: 2023.11.02 12:17:58 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Verónica Romero
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S
2023 - Año de la democracia Argentina

Providencia

Número: PV-2023-45617326-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 2 de Noviembre de 2023

Referencia: Expediente número 2360-0413279/2017 "ARCOS DORADOS S.A."

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2023-45602568-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N° 2489 .---

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.02 12:53:34 -03'00'

Verónica Romero
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.02 12:53:34 -03'00'