

LA PLATA, 6 de octubre de 2008.-----

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2306-400.671/99, caratulado "**SUPERMERCADOS NORTE S.A**".-----

**Y RESULTANDO:** Que, son presentados sendos recursos de apelación a fs. 9886/9920 por el Dr. Horacio D. García Prieto en representación de SUPERMERCADOS NORTE S.A. con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Grinberg, a fs. 10.262/10.280 y fs. 10.304/10.322 por el Sr. Daniel Guillermo Pérez, en su carácter de apoderado de los Sres. Marcelo Aubone Iburguren y Juan Carlos Navarro Castex con el patrocinio letrado del Dr. Pablo Sergio Varela, a fs. 10.346/10.365 por el Sr. Sergio Quattrini con el patrocinio letrado conjunto de los Dres. Laura A. González y Agustín R. Miguens, a fs. 10.389 ( Alcance Nro. 2 fs, 1/10) por el Sr. Jorge Héctor Romero, y a fs. 10391 (Alcance nro. 3 fs. 1/5) por el Sr. José Manuel Ortiz Masllorens, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Ariel Solar Grillo; todos contra la Resolución Determinativa y Sumarial N° 636/04 de fecha 12 de noviembre de 2004 dictada por la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas.-----

--- Que, por la Resolución supra mencionada, se establecieron las diferencias de las obligaciones fiscales a favor del Fisco Provincial respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los períodos fiscales: 1997 (enero a diciembre), 1998 (enero a diciembre) y 1999 (enero a diciembre), ascendiendo las mismas a la suma de Pesos, cuatro millones doscientos cincuenta y cinco mil uno con seis centavos (\$ 4.255.001,06) con más los accesorios previstos por el artículo 75 del Código Fiscal –Ley 10.397-, T.O. 1999 y concordantes de años anteriores, calculados a la fecha de su efectivo pago. Asimismo en el artículo 4° de la citada, se aplica a la firma una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 53 del Código citado.----- Que por el artículo 5° del Acto recurrido, se configuran en la calidad de responsables solidarios e ilimitados conjuntamente con el contribuyente de autos por el pago del gravamen emergente del Artículo 3°, intereses y multas, por los períodos 1997 a 1999 a los Sres. Juan Navarro Castex, Jorge Luis Demaría, Marcelo Aubone, Carlos Oris de Roa, Luc F. Vandavelde, Guillaume Gasztowtt, Jean Francois Donoit, Antonio Coto Gutierrez y por los períodos 1997 a 1998 José Manuel Ortiz Masllorens, Jorge Romero, Sergio Quattrini y Alberto Guil.-----

--- Que, a fs. 10.420 son elevadas las actuaciones al Tribunal Fiscal de Apelación.-----

Que a fojas 10.421, se deja constancia que por Nota del Departamento Administrativo Nro. 28/05 se adjudicó la presente causa a la Vocalía de 3ra. Nominación a cargo de la Cra. Estefanía Blasco, dándose impulso y trámite procesal, haciéndole saber a las partes que conocerá la Sala I. -----

Que asimismo, se intima a los recurrentes para que en el plazo de diez (10) días acredite el pago de la contribución establecida por el artículo 12 inciso g) "in fine" de la Ley 6.716 (4.771/95), bajo apercibimiento de tener por firme la resolución apelada en el caso que se produjere la caducidad del procedimiento. Por apartado IV se intima al Dr. Pablo Sergio Varela, Agustín R. Miguens y Ariel Solar Grillo para que acrediten el pago del anticipo previsional del artículo 13 de la Ley 6.716 (t.o. Decreto 4.771/95).-

--- Que, se tiene por cumplimentada la intimación por auto de fs. 10.436 y se comunica a la Caja de Previsión Social el incumplimiento del pago del anticipo previsional del Dr. Ariel Solar Grillo. Asimismo en el punto III del referido auto, se da traslado a la Representación Fiscal de los recursos articulados, por el término de quince (15) días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (art. 111 del Código Fiscal T.O. 2.004).--

--- Que a fojas 10.438/10.451, obra el responde del Representante Fiscal, dentro del plazo legal establecido.-----

Que, por auto de fojas 10.539 se tiene por presentada y acreditada el cambio de denominación de la firma por INC S.A; se hace saber que la Sala se integrará con el Vocal de 8va. Nominación, Dra. Dora Mónica Navarro, en carácter de Juez Subrogante (art. 2º del Reglamento de Procedimiento y 8º del Decreto-Ley 7603/70 y sus modificatorias). Asimismo, en el punto V, y ante el planteo de prescripción, se llaman a "autos para resolver".-----

**Y CONSIDERANDO: I.-** Que, la firma plantea la nulidad del procedimiento por cuanto sostiene que los postulados del Fisco son contradictorios, al dar disímil tratamiento a la emisión de notas de débito. Asimismo funda el planteo nulificante en la valoración parcial de la prueba aportada en oportunidad del descargo, como también en la desestimación que de la misma efectúa la Dirección Provincial de Rentas. -----

--- Que, asimismo la firma apelante plantea – entre otras cuestiones – en el punto 6 de su libelo la prescripción de las obligaciones fiscales, la cual encontraría fundamento, a su criterio, en la legislación de fondo. Es el Código Civil, en los arts. 3947 a 3965 el que legisla sobre la prescripción de las cosas y de las acciones en general, como de las causales de suspensión o interrupción y en la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Filcrosa S.A s/quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" de fecha 30/9/2003.-----

--- Que, se agravia en relación al art. 48 de la ley 12.397, expresando que la norma exige que se trate de una deuda liquidada o que la misma se liquide dentro de un plazo prudencial mediante el procedimiento previsto en el art. 50 de la mencionada Ley. Dicha consolidación no operaba de pleno derecho sino mediante un acto expreso de la Dirección Provincial de Rentas. Asimismo, plantea su inconstitucionalidad.----- Que, respecto del tema referenciado supra, introduce el concepto de novación por aplicación del art. 801 del Código Civil. Invoca el art. 9 de la Ley 13.244, a excepción del art. d) respecto del cual deja planteada su inconstitucionalidad.-----

**II.-** Que a su turno, en torno a la nulidad, la Representación Fiscal argumenta que no se vislumbra nulidad atento haberse respetado pormenorizadamente el debido proceso, llegándose al dictado de un acto formalmente perfecto. En cuanto a la supuesta autocontradicción del acto, manifiesta que no existen dos actos contradictorios sino que uno da lugar al inicio del procedimiento y otro es emitido una vez realizado el descargo, finalmente entiende que el agravio se refiere a la disconformidad en los fundamentos y no en relación a supuestos vicios.-----Que, en cuanto a la denegatoria de la prueba ofrecida, sostiene que la Autoridad de Aplicación tiene la facultad de elegir las pruebas que estime procedentes, descartando aquellas que no contribuyen a dilucidar la cuestión. Asimismo arguye que, nada impide a que se presenten nuevamente dichas medidas probatorias en la etapa recursiva, por lo que concluye que el agravio debe rechazarse.-----

---Que, en relación al instituto de la prescripción comienza el análisis de las cuestiones traídas en autos, destacando en primer término que, a lo planteado en torno a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar las obligaciones tributarias resulta inaceptable en base a lo establecido por los artículos 131 y ss. del Código Fiscal (t.o. 2.004 y correlativos anteriores), ya que constituye una potestad legislativa local no delegada al Congreso Nacional. Cita jurisprudencia.----- Que, sobre la potestad legislativa, mediante Ley 12.397 se estableció la novación de todas las obligaciones tributarias adeudadas (determinadas o no) no prescriptas al 1° de enero del año 2000, expresando que, no deben confundirse los efectos de la novación con la consolidación en sí, extremo que el legislador impone a la hora de la liquidación definitiva para el pago de a deuda ya novada.----- Que, respecto de la Ley 13.244, el artículo 9 inciso d) es enteramente aplicable al sublite, confirmando la clara voluntad legislativa expuesta supra, por cuanto la deuda fiscalizada en trámite es alcanzada por la novación y por ende determinable, no pudiendo los apelantes vulnerar la clara expresión legislativa sin que medie una declaración de inconstitucionalidad, vedada a la presente instancia

conforme lo establece el artículo 12 del Cuerpo Legal normativo.-----

**III.- Voto de la Vocal Instructora Cra. Estefanía Blasco:** Que preliminarmente, y respecto del planteo nulificante referido al dictado de un Acto administrativo autocontradictorio y carente de causa, vale recordar los conceptos de carácter general vertidos en la sentencia de la Sala II en autos Leopoldo González S.A., del 24/4/2007, Registro 669, en cuanto se ha postulado que *"...la obligación legal de la Administración de otorgar la vista al contribuyente de la resolución de inicio del procedimiento para que éste pueda ejercer su descargo (art. 102º del Código Fiscal, T.O. 2004 y conc. anteriores), no sólo responde a elementales principios que garantizan el derecho de defensa, sino que -paralelamente- importa para el Estado la necesidad de contar con tales argumentos a fin de dictar el acto que constituye su expresión de la voluntad con pleno convencimiento y tendiente a provocar en el destinatario idénticos efectos. En otras palabras, el acreedor convencido que tiene un crédito y el deudor convencido que tiene una deuda. De lo expuesto se desprende claramente la importancia que reviste para las partes la existencia del descargo presentado en tiempo y forma".* Ante ello, es dable destacar que, en la Resolución hoy atacada, en primer lugar son transcritos por la Autoridad de Aplicación uno a uno los fundamentos del descargo interpuesto por el contribuyente dentro del procedimiento reglado por el art. 89 del Código Fiscal – t.o. 1999 – para luego proceder a contestar cada uno de ellos invocando los criterios técnicos impositivos, contables y jurídicos que la misma considera convenientes a tal fin. A mayor detalle y en relación a la argumentación de cambios de fundamento no se advierte contradicción alguna en las páginas citadas por los recurrentes, ya que el Fisco no desconoce la existencia de acuerdos con sus proveedores a fin de obtener descuentos por volúmenes de compra, y la forma de su instrumentación ( notas de débito) sino que considera que deberán existir de la contraparte facturas o notas de crédito que permitan translucir que dichos descuentos no son unilaterales sino que fueron efectivamente acordados por las partes, no advirtiéndose en esta instancia la falta de causa y contradicción que aducen los apelantes y por ende la causal de nulidad invocada, por incumplimiento de los requisitos que establecen los artículos 62 y 103 del Código Fiscal (t.o. 2.004 y cc.). Dicho esto, no se vislumbra vulneración al derecho de defensa ni legalidad, al haber sido respetadas cada una de las etapas que regla el Código Fiscal para el procedimiento de determinación de oficio dictándose en consecuencia, un Acto administrativo válido.-----

--- Que, en relación al ofrecimiento de prueba, y tal como luce a de fs. 9.240 y ss del descargo al procedimiento reglado en el artículo 89 del Código Fiscal (t.o. 1999), el contribuyente ofrece prueba documental, informativa y pericial contable. Siendo que, a fs. 9.436 y ss. la Autoridad de Aplicación considera que los hechos que intentan probarse por el contribuyente se hallan

sobradamente acreditados, por lo que resuelve declarar inconducentes a los medios probatorios citados. Hasta lo aquí expuesto y según lo expresado, no se advierte conculcado el derecho de defensa del contribuyente, toda vez que el artículo 348 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires faculta a los jueces de mérito para elegir las pruebas que fueren esenciales y decisivas para la resolución de la causa. (vrg. " Albezan S.R.L." Sala II del 13/03/03). -----

---Que, la apertura o iniciación del procedimiento de determinación de oficio, se entiende como el procedimiento tendiente a precisar la obligación tributaria, donde se da traslado al contribuyente para que ejerza su defensa y alegue los hechos y pruebe los mismos. Se consagra el debido proceso adjetivo, como derecho de los administrados de ser oídos, derecho a ofrecer y producir pruebas y derecho a una decisión fundada. Y siendo que, la nulidad petitionada, en el caso de marras, deviene por la desestimación de la prueba informativa ofrecida, no se avisa la existencia de perjuicio a la parte, toda vez que ha podido ejercer el derecho de defensa. La idea directriz en materia de nulidad es que, se requiere un interés jurídico en su declaración; es decir que "para decretar la nulidad se exige la acreditación de perjuicios " (T.F Cba. 26/5/70, Rep. L.L XXXIII-1020 Nro. 50).-----

- - - Que, sosteniendo este criterio, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, ha expresado que la garantía de la defensa en juicio no impone la recepción de toda la prueba que se ofrezca, siempre que se observen las formas sustanciales del juicio (Ac. y Sent. 1957, pág. 283); "Tratándose de una cuestión sobre producción de prueba, la misma es inapelable de conformidad a lo dispuesto por el artículo 377 del C. Procesal, "Corbata, Guillermo y otro c/ Avendaño, Juan Carlos y otro s/ Daños y Perjuicios"; "Si la resolución atacada versa sobre una cuestión de prueba, la misma resulta alcanzada por la regla de la inapelabilidad establecida en el art. 377 del Código Procesal"; "Yannicelli, Eduardo Rafael c/ Conyca S.A. Tholsa s/ Prueba anticipada".-----

--- Que, la facultad revisora de este Cuerpo, a fin de alcanzar el conocimiento adecuado del recurso interpuesto, no viola el derecho del contribuyente de resultar privado de oponer sus defensas ya que el Tribunal Fiscal se encuentra habilitado para establecer la verdad material de los hechos controvertidos y consecuentemente decidir si se ajusta a derecho la cuestión; de allí que este Cuerpo se pronunciará oportunamente sobre el tratamiento de la prueba ofrecida en esta instancia.-----

--- Que por las razones expuestas, y aplicando el criterio sostenido en reiterados fallos de la Sala I en autos "SAGEDICO S.A." reg. N° 521 del 14/07/2005, "Romanelli y Cabanne S.H" del 26/09/2007, "Mecalux Argentina

S.A" de fecha 29/5/2008, entre otros, corresponde establecer que la cuestión en análisis no es de aquellas que ameriten una declaración de nulidad, lo que así se declara.-----

--- Que, en relación al planteo de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar las obligaciones fiscales del contribuyente de autos y exigir su cumplimiento, invocando las normas del Código Civil, es preciso señalar que es reiterada y conteste la jurisprudencia local en el sentido de que la Provincia conserva todas las facultades no delegadas a la Nación, por vía de la Constitución Nacional (art.121) y que la de fijar plazos de prescripción de las deudas fiscales es una de ellas....Si el sistema FISCAL establece específicamente el plazo prescriptivo a la deuda proveniente de impuestos provinciales, la prescripción civil sólo sería aplicable subsidiariamente, a falta de disposiciones expresas, desde que el Código Civil está destinado a regir relaciones de derecho privado y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados, cuando aquél obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio-Conf. Cám. II, Sala I de La Plata, Causa B-77084-RS 398/93). Sala I en "Credit Card" del 16-11-2000; en "Roberto Moisés y Cía. S.R.L." del 19-4-01; en "Fresnal S.A." del 13-7-01 y conf. Doctrina de la S.C.J.B.A. causa Ac. 58.937 del 31-III-1998. -----

--- Que, ahora bien, y en relación a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para reclamar y exigir el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, arengada en autos por la apelante, es dable subrayar que la mentada defensa y las cuestiones que derivan de la misma han de ceñirse a la ley vigente a la fecha del acto en crisis, es decir a los artículos 131, 133 y 135 del Código Fiscal.-----

--- Que, en ese sentido tanto el artículo 131 como el 133 del Código Fiscal (T.O. 2004), se orientan al mencionar en el instituto de la prescripción, la acción y poder de la autoridad, diferenciando ambas situaciones. La acción para exigir el pago del impuesto se refiere al ejercicio del derecho creditorio y su prescripción implica la extinción de la deuda. Por el contrario, la acción para determinar la existencia de la obligación tributaria, se manifiesta con el ejercicio por parte de la administración pública respecto de sus poderes y facultades tendientes a la determinación de las obligaciones. En esta materia y en la opinión del maestro Dino Jarach "...los poderes y facultades de Fisco están limitados en el tiempo y terminan cuando el período establecido por la ley se ha cumplido, sin que ello tenga influencia alguna sobre la extinción de la obligación tributaria sustantiva".-----

--- Que, para analizar el mentado instituto, debe comprenderse no sólo su acción y plazo, sino también cabe determinarse el comienzo de su cómputo.

Allí es donde cobra significativa importancia el artículo 133 del Código Fiscal (T.O. 2004) expresando que " Los términos de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código comenzarán a correr ... para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual... desde el 1 de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen". ----

--- Que, en el caso sub-examine, las obligaciones fiscales se refieren al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y tratándose éste de un impuesto anual y de ejercicio, su término comienza a contarse desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales, no advirtiéndose vulneración alguna a los principios constitucionales.-----

---Que, el gravamen se determina sobre "la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada" (art. 161); siendo el período fiscal "el año calendario" (art. 182); independientemente que su liquidación e ingreso sea mediante anticipos bimestrales o mensuales (art. 182 párrafos 1 -2-3 y 4). Siendo que, no desvirtúa el carácter anual y de ejercicio del referido impuesto; ya que si bien éstos lo hacen sobre la base de los ingresos correspondientes al mes o bimestre respectivo y obedece a una formalidad que ha dispuesto la Autoridad de Aplicación en cuanto a los vencimientos y su plazo o bien como dice la doctrina para dejar a salvo la recaudación de los recursos tributarios en valores de moneda constante, los mismos siempre deberán adecuarse a los resultados del ejercicio corriente (el subrayado pertenece a este acto.).-----

Que, en el sentido descrito en el párrafo precedente surge que, en el artículo 133 del Código Fiscal al expresarse la excepción respecto del modo del cómputo de la prescripción para los tributos que recauda la Dirección Provincial de Rentas, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es el que reviste la condición que establece la norma: "para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual". Y considerando que la liquidación es mediante anticipos, tanto en los mensuales (12) como los bimestrales (6), los mismos se encuentran venciendo en el mes de enero del año siguiente al año calendario - considerado como período fiscal - por lo que debe interpretarse que la determinación y exigibilidad de la obligación y su excepción se relaciona unívocamente con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. ----- Que, la conclusión a la que se arriba, no ha merecido un pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia, en las sentencias dictadas recientemente (C-84.445; C-81.253, y C-81.410 del 30 de mayo de corriente año) que permitan apartarme de la aplicación del artículo 133 del Código de la materia. En igual

sentido se ha pronunciado esta Instrucción en autos "Quinta Fresca S.R.L.", Sent. dictada el 23/08/2007, Sala I.-----

--- Que, en relación a los términos de la prescripción, siendo éstos terminales, para que ellos operen deben darse las condiciones que la ley establezca, en cuanto al plazo y forma de computarlo, y en este sentido se ha expedido el Tribunal Fiscal en las causas Urrutti Guillermo G., Sala I del 21/11/2002; Vernendo y Vernengo S.A. Sala 3 del 10/10/2002; Bustos Funes Antonio, Sala 2 del 3/11/2005; Carmat S.A. Sala III del 3/9/2002 y Serem S.R.L del 24/7/2003 Sala III.- ----- Que, ahora bien, el instituto de la prescripción, no puede ser analizado sin las causales de suspensión o interrupción (arts. 134 y 135 del Código Fiscal), ya que advirtiéndose la existencia de alguna de dichas causales, mediante una norma legal excepcional, la misma no opera inmediatamente.-----

--- Que, el dictado de la Resolución Determinativa y Sumarial impugnada, que fuera notificada a las partes con fecha 23 y 27 de de Diciembre de 2004 - ver fs. 9.861/9.873- a la firma de crisis y a los declarados responsables, debe juzgarse a la luz de la ley vigente al momento de producirse el hecho jurídico, atento la teoría del consumo jurídico, toda vez que este Tribunal en numerosos pronunciamientos del 7 y 11 de marzo de 1989, en "Subdirección Delegación Morón, Rognoni-Bottini, Vasallo Ernesto R., respectivamente y del 20 de julio de 1990, en Arregui, Alfredo Sociedad en Comandita por Acciones", entre otras, ha dicho que el acto interruptivo es un hecho agotado que debe ser juzgado por la ley vigente en el momento en el que el acto se produjo. La interrupción es una consecuencia ya consumada de hechos pasados, la que queda sujeta a la ley anterior, puesto que juega la noción de consumo jurídico (SCBA Ac. 31.441 del 8-XI-83; Llambías Jorge Joaquín, "Tratado de Derecho Civil. Parte General "Ed. Perrot., Buenos Aires 1967, Tomo I pág. 142).----- Que, como corolario de lo expuesto, la Resolución Determinativa y Sumarial N° 638/04 - dictada con fecha 12 de noviembre de 2.004-, habiéndose notificado a las partes con fecha 23 y 27 de diciembre de 2004- configura el supuesto que regla el artículo 135 inciso a) del Código Fiscal (T.O. 2004).-----

--- Que, resulta atinado proceder al cómputo de la prescripción de los períodos cuestionados. Así, siendo que, los períodos sujetos a determinación son los años 1997, 1998 y 1999, naciendo las acciones para su cobro en fecha 1999, 2000 y 2001; se concluye que ha operado la prescripción de las obligaciones fiscales en relación al período 1997, al no haber acaecido la causal de suspensión prevista en el artículo 135 inciso a) del Código Fiscal (T.O. 2004), mediante el dictado de la Resolución en crisis. Lo dicho

anteriormente no es de aplicación en relación con los períodos fiscales 1998 y 1999 respecto de los cuales, operó la causal citada, siendo suspendido el curso de la prescripción por el término de un año al existir una intimación de pago de tributos determinados que fuera notificada a las partes con fecha 23 y 27 de diciembre de 2004.-----

--- Ahora bien, y en relación al planteo de los alcances de la novación preceptuada por el art. 48 de la Ley 12.397; esta Vocal ha expresado su opinión en sentencias "Distribuidora Redondo S.A" del 8/11/06 Reg. 735; "Naviera Lodja S.A.N.C.I.F" del 10/8/06 Reg. 684; "Conindar San Luis S.A" 19/09/06, "Bell Motors" de fecha 6/3/08, entre otras, a los cuales "brevitatis causae" me remito. En igual sentido se ha expedido la Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial de Bahía Blanca en autos "Fisco B.A s/ Incidente de revisión en: Asensio Horacio s/ Concurso Preventivo" S.Nro. 48, diciembre de 2007 y la Cámara de Apelación en lo Civil, Comercial y de Garantías en lo Penal de Necochea, en "Canal Raúl Antonio s/ Concurso s/Inc. Rev. Fisco" de fecha 23 de octubre de 2007.----- Que, el instituto sub examine, ergo, la novación como modalidad de extinción de una obligación y generador de otra nueva, se encuentra definida en el Código Civil en su artículo 801. En esta línea conceptual la novación consiste en la extinción de la obligación existente por la creación de otra nueva cuyo objetivo es reemplazarla, distinguiéndose de su predecesora por la incorporación de algún elemento nuevo, pudiendo obedecer tal suceso al objeto, causa, modalidad de vínculo obligacional o al sujeto deudor o acreedor (En tal sentido Pedro N. Cazeaux y Felix A. Trigo Represas "Compendio de derecho de las Obligaciones" - Librería Editora Platense S.R.L. 1998).---- Que, en el caso de la novación dispuesta por Ley 12.397 la misma asume características singulares, ello al no sobrevenir una obligación nueva, esto es con efectos extintivos respecto de su antecesora, del acuerdo de los sujetos integrantes de la relación jurídica, sino sólo responde a la voluntad unilateral de uno de ellos, en el caso el Estado Provincial. Prima destacar que el artículo 48 de la Ley Impositiva para el año 2000 fija una limitación respecto de cuales son las obligaciones que resultan alcanzadas por la novación y consolidación, procediendo a su individualización, a saber: Las deudas por impuestos liquidados por la Autoridad de Aplicación y las declaradas por los contribuyentes, incluidas las reconocidas mediante regímenes de regularización. ----- Que, también como se señalara el art. 50 de la Ley 12.397 establece que la Autoridad de Aplicación deberá dictar una Resolución liquidando el monto de la deuda consolidada. La emisión del acto administrativo aparece así como un procedimiento al cual debe, obligatoriamente, sujetarse la Dirección a los fines de hacer conocer al

responsable el importe al que asciende la deuda consolidada. El dictado del Acto y su puesta en conocimiento al sujeto pasivo, se constituye en un trámite previo e indispensable para la ejecución de la deuda por vía de apremio, advirtiendo que el mismo contempla la posibilidad de que el contribuyente notificado del mismo, presente una impugnación dentro de los 15 días hábiles de notificado, y por las causales taxativamente enunciadas, errores de cálculo, pago (total o parcial) de la deuda y encontrarse amparado por una exención (esta última causal incorporada por el art. 6 de la Disposición Normativa "B" 17/00). El procedimiento descrito es, por imperio de la norma legal, específico y particular para el régimen de consolidación de las deudas, de lo que se deriva no sólo la obligación, en cabeza de la Administración del dictado de la Resolución y su traslado al administrado, sino también un apartamiento del procedimiento recursivo previsto por el Código Fiscal (art. 91).

-----

Que, conforme el régimen del Código Fiscal en vigencia, los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales, al amparo de dos modalidades, el de los tributos liquidados por la Administración, *verbigratia* Impuesto Inmobiliario y a los Automotores, en los que el contribuyente y/o responsable abona el impuesto que la Autoridad de Aplicación previamente liquidó en mérito a los datos aportados por el propio contribuyente, o bien en base a datos obtenidos de oficio. Estas liquidaciones no constituyen determinación de deuda, encontrándose facultada la Administración para determinar la cuantía de la obligación, en virtud de comprobaciones fácticas de la real situación del contribuyente. La falta de pago de estas liquidaciones habilita sin necesidad de intimación previa el juicio de apremio (art. 35 y 95 inc. d) C.F. t.o. 2004). Ahora bien para el resto de los impuestos, que presentan la común característica de ingresarse en base a la liquidación que realiza el contribuyente (ej. Ingresos Brutos y Sellos), quien ingresa la gabela de acuerdo a su declaración, es decir "autoliquidada" el impuesto y la falta de pago cuyo comprobante se asimila a la "declaración jurada", torna procedente la ejecución por apremio (art. 95 inciso c) Código Fiscal t.o. 2004). En el caso de deuda emergente de una resolución firme, es también el mismo art. 95, en su inciso a), el que prescribe la prosecución de la vía judicial ejecutiva para el cobro de los gravámenes. ----- Que, con fundamento en las argumentaciones vertidas, se infiere que las hipótesis que motivan la conformación del monto de deuda consolidada en los términos de la Ley 12.397, son aquellas de las cuales derivan importes no abonados en virtud de liquidaciones administrativas, declaraciones juradas, acogimientos a regímenes de pago, resoluciones administrativas firmes.

-----  
--- Que, de las constancias anejadas y su análisis se desprende con claridad meridiana que al momento del dictado de la Resolución Determinativa de trata, no consentida por el contribuyente, notificada el 23 y 27 de diciembre de 2004, y según surge del expediente, donde no consta el dictado de una resolución de consolidación de deuda en los términos del art. 50 de la ley 12.397, corresponde rechazar la pretendida novación que aduce la Representación Fiscal.-----

--- Que párrafo aparte merece el tratamiento de la prescripción del Fisco de la Provincia de Buenos Aires para aplicar y hacer efectiva la multa con relación al período fiscal 1998, que fuera opuesta por SUPERMERCADO NORTE S.A a fs. 9919/9920 punto 8.3).-----

Que se impone resolver sobre la procedencia de la multa aplicada en autos, bajo el artículo 4° de la Resolución recurrida, con sustento en el artículo 52 del Código Fiscal T.O. 1999 (actual art. 53 T.O. 2004), al respecto el artículo 131 -T.O. 2004-, y ccdd de años anteriores, establece en la parte de interés que : "Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación de ... **aplicar y hacer efectivas las multas** y clausuras en él previstas, en el caso de contribuyentes y responsables inscriptos como también en el de sujetos pasivos no inscriptos que regularicen espontáneamente su situación...". ----- Que asimismo, el artículo 133 según T.O. 2004, establece: "...El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las multas comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible."

----- Que la multa reclamada en autos no se encuentra firme, toda vez que ha sido objeto de apelación ante este Tribunal.-----

Que conforme se sostuvo en "Vicente Tamarit S.A.I.C.A.F.", sentencia de Sala I de fecha 9 de Octubre de 2007 y en autos "Formatos Eficientes" de la misma Sala de fecha 27/3/2008; basándose en la necesaria y congruente observancia de los principios contenidos en nuestra Constitución Nacional en los artículos 18 y 19, como así también en los artículos 8 y 9 de la C.A.D.H., es necesario que - a los efectos de interrumpir la prescripción para aplicar sanciones - se haya producido un incumplimiento ulterior sancionado con Resolución firme (conf. C.E.S.O.P., sent. Sala II, 08/10/07). Consecuencia de ello, es que para considerar acontecida la causa de interrupción en cuestión no es suficiente la mera imputación. Por tal motivo, el plazo de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión del tributo constatado en autos comenzó a correr el 1° de enero de 1999 feneciendo el 1° de enero de 2004, sin que

haya acontecido ningún acto suspensivo o interruptivo del curso de la prescripción de conformidad a los artículos 134 y 135 del Código Fiscal (T.O. 2004), lo que así se declara.----- Que, de conformidad a lo expresado "ut-supra", respecto del período 1998, y en relación a la multa por omisión impuesta, corresponde declarar prescripta la acción del Fisco a los efectos de la aplicación de la misma siendo que, el acto administrativo fue notificado con fecha posterior a los sujetos incididos (23 y 27 de diciembre de 2004 fs. 9.861/9.873).-----

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 9.886/9.920 por el Dr. Horacio D. García Prieto en representación de SUPERMERCADOS NORTE S.A. con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Grinberg, a fs. 10.262/10280 y fs. 10.304/10322 por el Sr. Daniel Guillermo Pérez, en su carácter de apoderado de los Sres. Marcelo Aubone Iburguren y Juan Carlos Navarro Castex con el patrocinio letrado del Dr. Pablo Sergio Varela, a fs. 10.346/10.365 por el Sr. Sergio Quattrini con el patrocinio letrado conjunto de los Dres. Laura A. González y Agustín R. Miguens, a fs. 10389 (Alcance Nro. 2 fs, 1/10) por el Sr. Jorge Héctor Romero por su propio derecho, y a fs. 10391 (Alcance nro. 3 fs. 1/5) por el Sr. José Manuel Ortiz Masllorens, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Ariel Solar Grillo; todos contra la Resolución Determinativa y Sumarial N° 636/04 de fecha 12 de noviembre de 2004 dictada por la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A). 2º) Declarar la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el período fiscal 1997 (enero a diciembre). 3º) Declarar que la acción para aplicar la multa prevista por el artículo 52 del Código Fiscal (T.O. 1999) para el año 1998 se encontraba prescripta a la fecha de notificación del acto recurrido. Regístrese, notifíquese y devuélvase a esta Sala para la proseguir con la etapa procesal pertinente.-----

**VOTO DEL DR. LUIS ADALBERTO FOLINO:** Que sin perjuicio del elevado criterio que me merece la opinión de la Vocal Instructora, me permito disentir con el mismo en relación a la prescripción de las obligaciones fiscales por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los períodos fiscales 1997 y 1998, en orden a que considero que al momento de notificarse la Resolución Determinativa N° 636/04 (12/11/2004), éstos se encontraban prescriptos.-----

--- Que a fin de decidir, recordemos que los pronunciamientos de la Suprema Corte Provincial que adhirieron a la doctrina sentada por el Máximo Tribunal de la Nación en la causa *Filcrosa* (F.194.XXXIV, sent. del 30/09/03), me han conducido a reanalizar y valorar con criterio crítico toda la problemática concerniente al instituto de la prescripción, contenida en el Título XIII del Libro Primero - Parte General del Código Fiscal (arts. 131 y ss. t.o. 2004).-----

--- Que la declaración de inconstitucionalidad del art. 119 del Código Fiscal (t.o. 1999, actual 132), por parte de la SCBA, ha fijado como premisa contundente un plazo de prescripción *quinquenal* de las facultades del Fisco para determinar y exigir impuestos, plazo al cual debemos atenernos, conforme la conocida doctrina de la CSJN (Fallos 25:364; 212:51; *Murguía, Elena*, sent. del 11/04/06; *T.R.A.*, sent. del 07/11/06; entre otros).-----

--- Que a tenor de lo expuesto, y reiterando los fundamentos desarrollados en mi Voto en disidencia en los autos "*Las Raíces S.A.*" (TFABA, Sala I, sent. del 26/06/07), recordemos que el texto del primer párrafo del artículo 133° del Código Fiscal - Ley 10.397 B.O. 03/07/86, reformado por la Ley 11.808 B.O. 10/07/96 - que establece el plazo general de prescripción de los impuestos provinciales dice: "Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, *comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, **excepto** para las **obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.***" (el destacado y subrayado me pertenecen). Como se adelantara, un nuevo estudio de la norma me lleva a inferir que la excepción contemplada por la misma no hace alusión directa, ni contiene, al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo tanto, los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de dicho impuesto,

como así también, por ejemplo del Impuesto Inmobiliario, del Impuesto a los Automotores, del Impuesto al Servicio de Energía Eléctrica y del Impuesto de Sellos (siempre, en este último caso, que el hecho imponible haya podido ser conocido por la Autoridad de Aplicación por algún acto o hecho que lo exteriorice en la Provincia) *comienzan a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales.*-----

---- La conclusión a la que se arriba, es el resultado de advertir que la excepción al modo general de computar la prescripción, describe un tipo de gravamen que no se ajusta a las características propias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de conformidad a la ley entonces aplicable, por lo que mal podría éste encontrarse inmerso en la mencionada excepción.-----

--- Por el contrario, **la norma se refiere a un tributo cuya determinación se produce sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, cuya presentación se realiza en forma conjunta con el ingreso del gravamen,** tal el caso de algunos de los impuestos nacionales. En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 13.850, la *determinación* del gravamen se efectuaba en base a los ingresos brutos devengados durante el mes o bimestre respectivo por el ejercicio de la actividad gravada - según se trate de contribuyentes con régimen de pago mensual o bimestral - debiendo *ingresarse el impuesto* dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada mes o bimestre (conf. arts. 161º, 182º, 183º del C.F. t.o. 2004, arts. 33 y 34 de la D.N. Serie "B" 1/2004). La declaración jurada anual no constituía la base sobre la cual se iba a determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino que ésta revestía un carácter informativo, cuya finalidad era fundamentalmente *resumir* la totalidad de las operaciones del período fiscal y detalle de los pagos ya efectuados (más otras informaciones que solicita la Autoridad de Aplicación), el cual, conforme a la ley, se corresponde con el año calendario (art. 182º citado). Tal comprensión, se desprende de la lectura de las normas que expresamente le otorgaban esa particularidad de "resumir la totalidad de las operaciones" (arts. 183º citado y 624º de la D.N. Serie "B" 1/2004). Por otra parte, abona lo expuesto las diferentes consecuencias que podrían resultar de omitirse la presentación de la declaración jurada anual y, de no realizarse la presentación jurada y el ingreso del tributo correspondiente a un anticipo, el primer caso daría lugar a la aplicación de multa por infracción a los deberes formales, mientras que el segundo, además de una multa por infracción a los deberes formales, acarrearía una multa por omisión del impuesto, con más los intereses correspondientes, siempre y cuando exista actividad gravada.-----

--- En el tributo y en el espacio temporal que analizamos, el Organismo Recaudador no necesitaba valerse de la declaración jurada anual, ni esperar el vencimiento del plazo establecido para la presentación de aquella para

proceder a verificar, fiscalizar o determinar el impuesto sobre los ingresos brutos, de lo contrario, deberíamos declarar nulas infinidad de resoluciones determinativas que fijan y exigen el impuesto con anterioridad a ese momento.-----

--- Por lo demás, vale dejar sentado que es la propia Autoridad de Aplicación la que ha caracterizado y conceptualiza a la declaración jurada anual como "una presentación obligatoria en la cual se resumen todas las DDJJ presentadas (mensuales/bimestrales y originales o rectificativas)", agregando que: "La falta de presentación y la presentación fuera de fecha de la DDJJ anual es susceptible de multa por incumplimiento de los deberes formales.". De este modo, no debería el juzgador apartarse de la propia interpretación que sobre el particular hace el Organismo Fiscal.----- Así entonces, esta declaración, nunca era determinativa del impuesto de marras y con su presentación no debía ingresarse impuesto alguno, sin perjuicio de que existen otras declaraciones juradas que contemplan la posibilidad de "rectificar" el impuesto ingresado durante el año, en cualquier época del período fiscal de que se trate, en virtud de haberse detectado "diferencias", pero en este caso, el contribuyente deberá abonar los correspondientes intereses, desde el vencimiento del mes o bimestre respectivo.-----

--- Que a fin de decidir, añado una cuota de importancia en mi convicción, la evolución que ha tenido el referido impuesto local a lo largo de estos años, ya que la interpretación que propongo no podría ser la misma de encontrarnos frente al antiguo "Impuesto a las Actividades Lucrativas". Este antecesor del actual "sobre los Ingresos Brutos", tuvo nacimiento en el año 1948 (Ley 5246 lo incorporó a la parte especial del Código Fiscal creado por la Ley 5122 del año 1947), siendo rápidamente adoptado por la entonces Municipalidad de Buenos Aires y por todas las demás provincias. Aquél impuesto encontró su base imponible en el monto de los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio de las actividades lucrativas gravadas durante el año anterior, ya que poco antes se había desarrollado la doctrina de la imposición sobre la base de los ingresos brutos, como criterio para someter a gravamen a todos los sujetos que participen en la vida estatal, en una proporción razonable de acuerdo a un índice que revele el monto de las operaciones económicas efectuadas gozando de la protección y de los servicios generales que presta el Estado a todos aquellos que operan en su territorio, doctrina que constituyó el fundamento del nuevo impuesto. (Conf. LÓPEZ FRANCÉS, Miguel, *Derecho Fiscal de Buenos Aires. Código Fiscal y su comentario*, Provincia de Buenos Aires.

Ministerio de Hacienda, Economía y Previsión, 1951, pág. 131 y ss.).-----

--- Si bien su ley de creación fue objeto de numerosas reformas, la determinación de aquel impuesto era proporcional al monto total de los ingresos brutos anuales obtenidos el año anterior en el ejercicio de las actividades lucrativas gravadas (art. 95 Ley 5246), además, existían mínimos no imponibles exentos del impuesto, para los contribuyentes cuyos ingresos brutos obtenidos por actividades lucrativas ejercidas en el año anterior no excedieran determinados montos, y sus mínimos quedaban confiados a las leyes impositivas anuales. Los contribuyentes alcanzados por el impuesto, debían presentar una declaración jurada con las referencias necesarias para hacer conocer los hechos imponibles a la Autoridad Fiscal, consignando el monto de los ingresos brutos obtenidos durante el año anterior por todas las actividades lucrativas gravadas (art. 62 del Decreto N° 7127 B.O. 20/03/48, Reglamentario del Código Fiscal). Simultáneamente, con la declaración jurada anual, el contribuyente debía proceder a efectuar el pago depositando su importe a nombre de la Dirección General de Rentas, siendo entregado el comprobante o boleta original junto con la declaración jurada, sin cuyo requisito esta última no era aceptada por la DGR (art. 90 del Decreto reglamentario citado. KAUFMANN, Mateo, *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Comentado y Concordado*, La Plata, 1949, pág. 151, 299 y ss.).-----

--- Posteriormente, la práctica del impuesto hizo que se generalizara el sistema de pagar el total del tributo fraccionado en dos cuotas al cabo del año, normalmente con un primer vencimiento en los meses de mayo y junio y, un segundo, entre septiembre y noviembre, conceptuándose al primero como un anticipo del monto total (LA ROSA, Ricardo, *Impuesto a las Actividades Lucrativas*, Buenos Aires, Ediciones Nueva Técnica, 1968, pág 193, 194).-----

--- Luego de un breve lapso durante el cual las Provincias no pudieron aplicar gravámenes similares a los nacionales coparticipados (año 1975) - hasta ser autorizadas por Ley Nacional 21.251 - el Decreto-Ley 8591 (B.O. 19/02/76), introdujo importantes modificaciones a los anteriores Códigos Fiscales, especialmente en el Impuesto a las Actividades Lucrativas. Se modificó la base imponible del gravamen que pasaría a estar constituida por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por la actividad gravada (art. 97), estableciendo que el período fiscal sería el mes calendario, excepto para explotaciones agropecuarias (art. 107). Al año siguiente, el Decreto-Ley 8712 del 18/01/77 crea el *Impuesto a los Ingresos Brutos*, reiterando la base imponible de la norma anterior (art. 4) y estableciendo que el período fiscal sería cada uno de los bimestres calendario (art. 10), salvo para explotaciones agropecuarias.-----

--- Finalmente, el Decreto-Ley 9006 (B.O. 15/03/78), creó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en un texto independiente del Código Fiscal, determinando que el período fiscal es el año calendario, pero que el gravamen se liquida e ingresa mediante anticipos bimestrales (art. 23, cuyo texto es similar al actual art. 183° del C.F.). Asimismo, existía una declaración jurada resumen anual, sin perjuicio del ingreso del impuesto debido por aplicación de las respectivas alícuotas aplicables a cada una de ellas en el período fiscal (D.N. N° 18/78).-----

--- A la luz de las mencionadas modificaciones, el Dr. Dino Jarach, comparaba el Impuesto a las Actividades Lucrativas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, destacando como relevante el cambio de imputación de ingresos al período fiscal. Mientras que en el primero se aplicaba, en general y salvo excepciones, sobre los ingresos brutos del año anterior, en el régimen actual se imputan a los ingresos del período fiscal en que se devengan. (*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, pág. 823 y ss.).-----

--- Entiendo, como se desprende de la evolución de este impuesto local, que la excepción que contempla el primer párrafo del artículo 133° del C.F., para excluir del plazo general de inicio del cómputo del término de prescripción al gravamen en análisis, no se ajusta a las características del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (dejando a salvo, para el futuro las nuevas modificaciones introducidas por la Ley 13.850), ello en orden a que en primer lugar su determinación no se producía sobre la base de declaraciones juradas anuales y en segundo lugar, tampoco se efectivizaba el ingreso del pago del tributo en forma concomitante con la presentación de éstas.-----

--- Asimismo, en materia de prescripción, no encontramos en la antigua legislación provincial un correlato de la pauta de excepción del actual artículo 133° (anterior art. 99° Ley 10.397), por el contrario, desde el primer Código Fiscal del año 1948, se había distinguido la prescripción de las facultades y poderes del Fisco para determinar impuestos, de la prescripción de la acción para el cobro judicial, comenzando a correr los términos para los primeros el 1° de enero siguiente al cual se refieren las obligaciones fiscales, o sea, en forma inmediata al vencimiento del año fiscal, y no al año del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o pago, como entonces establecía para los impuestos nacionales la Ley 11.683, que además contenía un único término de prescripción, tanto para la acción de determinar las obligaciones tributarias, como para la acción para exigir el pago del impuesto (JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Tomo I, Liceo Profesional CIMA, 1957, Pág. 236, 237).-----

--- Al sancionarse la Ley 10.397 (B.O. 03/07/86), si bien se mantiene hasta la reforma introducida a la misma por la Ley 11.808 (B.O. 10/07/96), la

distinción entre la acción para determinar y verificar las obligaciones de los contribuyentes y la acción para el cobro judicial de gravámenes, accesorios y multas; se añade la excepción al modo de computar la prescripción, estableciéndose un término diferente "para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual", que estaría supeditado al "vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen." - texto, este último, que coincidentemente es similar al del artículo 57 de la Ley 11.683 - sin embargo, y como consecuencia del análisis desarrollado, considero que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos vigente en las presentes actuaciones, no se encontraba comprendido en esta excepción.-----

--- A mayor abundamiento, cabe dejar aclarado, en la hermenéutica esbozada y siempre con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 13.850, que en atención a que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de período fiscal anual - no obstante existir el deber de realizar pagos periódicos durante el transcurso del mismo - el plazo para computar la prescripción comienza a correr desde el 1º de enero siguiente al año calendario al cual se refiere la obligación fiscal. De tal modo, los ingresos brutos de cada año calendario resultan fundamentales a la hora de establecer el régimen de presentación de declaraciones juradas (bimestral, mensual) para el ejercicio fiscal 'siguiente'; para determinar la obligación de actuar como agentes de retención o percepción e incluso, puede determinar la alícuota aplicable (verbigracia art. 36 de la Ley 12.727).----- Resulta oportuno señalar que si bien el Código Fiscal denomina a estas obligaciones periódicas "*anticipos*", lo cierto es que los mismos no poseen las características de tal, dado que los *anticipos* son pagos a cuenta de un impuesto futuro, que se fundan en una presunción de capacidad contributiva o presunción de un futuro hecho imponible. "Además de cuotas provisionales de un impuesto futuro los anticipos son recursos financieros temporarios creados para satisfacer las necesidades del Estado mientras el hecho imponible del impuesto futuro está madurando" (CORTI, Arístides Horacio, LL 1981-C, 212). En tal sentido, la CSJN ha precisado que la circunstancia de que los mismos deban ser abonados antes de que se determine la obligación tributaria o que se produzca o perfeccione el hecho imponible que la origina es precisamente el rasgo característico de aquéllos (el subrayado me pertenece, CSJN, *Bolívar Industrias S.A.*, 11/07/96, LL 1997-C, 23.). Asimismo, el Máximo Tribunal, en ocasión de decidir cuestiones vinculadas a los anticipos en el Impuesto a las Ganancias, en el Impuesto sobre los Capitales y en el IVA, exploró en la naturaleza jurídica de los mismos, destacando que la exigencia de estos pagos a cuenta reposa en la

razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponibles, agregando que cuando media certeza sobre la existencia y magnitud de la obligación en concepto de gravamen, por haberse determinado ésta, o sea susceptible de determinación, cesa la función de los anticipos como pagos a cuenta del tributo, por ausencia del presupuesto de exigibilidad de los mismos (el subrayado me pertenece, CSJN: *Francisco Vicente Damiano S.A.; Arenera Puerto Nuevo S.A. y Fisco Nacional c. Cimayco S.A.*, todos del 06/10/1981, LL 1981-D, 364; 366 y 368, respectivamente). Como puede observarse tanto de la lectura del Código Fiscal y de sus normas complementarias, como así también de la práctica habitual que despliega la Dirección Provincial de Rentas, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se calcula mensual o bimestralmente, según corresponda, sobre la base de los ingresos *efectivamente* devengados durante ese lapso, es decir, concluido cada uno de estos períodos, tanto el propio contribuyente, como la Autoridad de Aplicación ya se hallan en condiciones de saber con exactitud cuál es el *impuesto* a abonar.-----

--- Que en orden los fundamentos desarrollados respecto al modo de computar el inicio del plazo de prescripción para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde concluir que las acciones y poderes de la Autoridad Tributaria para determinar y exigir el pago del gravamen correspondiente a los períodos fiscales 1997 y 1998, se hallaban prescriptos al 23/12/2004 y al 27/12/2004 (fs.9862 y sstes.), fecha en la cual se intimó de pago a los apelantes, notificándose la Resolución Determinativa N° 636/04, conforme doctrina arts. 131, 133 y 135 inc. a) segundo párrafo del C.F. t.o. 2004 y similares anteriores.-----

--- Que ahora bien, no puede pasar inadvertida la importante y reciente reforma introducida por la Ley 13.850 (B.O. 29/07/08), que vino a modificar las características del principal impuesto local, sustituyendo, entre otros, los artículos 182 y 183 del C.F. (t.o. 2004), especialmente, en lo que aquí nos atañe, porque estas modificaciones refuerzan aún más mi convicción respecto del modo de computar el inicio del plazo de prescripción, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme ha sido desarrollado párrafos atrás.-----

--- El novedoso art. 182 establece que el gravamen se ingresará mediante anticipos mensuales liquidados por ARBA. Seguidamente, el art. 183, reenvía la forma de liquidar el Impuesto a futuras normas "a dictarse" por la Autoridad de Aplicación y dispone que "juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una **declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual** e incluirá el resumen de

la totalidad de las operaciones del período.”, excepto para los contribuyentes de Convenio Multilateral (el destacado es propio).-----

--- Como se desprende de la breve reseña normativa, la declaración jurada anual diseñada por la Ley 13.850, tiene hoy la virtualidad de ser “determinativa del impuesto”, además de resumir la totalidad de las operaciones del período fiscal. Resta definir, cuál será la política fiscal a elucubrar, en aras a determinar los importes que en definitiva deban pagar en concepto de *anticipo*, cada uno de los integrantes del universo de contribuyentes.-----

--- Que finalmente, sustenta la postura expuesta, un reciente fallo de la Sala II de la Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial de San Isidro, “*Font Vicente s/concurso preventivo s/incidente de revisión (Fisco)*” (causa N° 105.778), sentencia del 28/08/2008, donde se analizó la excepción del primer párrafo del art. 133 del Código Fiscal (t.o. 2004), concluyéndose, por unanimidad, que “**la obligación derivada del impuesto a los ingresos brutos, no constituye un supuesto contemplado en la norma dado su modo de determinación, liquidación y pago, así como también a la modalidad establecida para las presentación de las declaraciones juradas.**”... “**su determinación no se practica mediante declaración jurada anual, puesto que el art. 183 establece que la declaración jurada anual deberá presentarse juntamente con la liquidación del último anticipo mensual o bimestral del año, constituye sólo un resumen de la totalidad de las operaciones del período**” (el destacado es propio).-----

--- Que dejando a salvo mi posición, respecto al modo de computar el inicio del plazo de prescripción para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, adhiero en lo demás al Voto de la Vocal preopinante, Cra. Estefanía Blasco.-

**POR ELLO, RESUELVO:** 1) Rechazar el planteo de nulidad introducido en los recursos de apelación obrantes a fs. 9886/9920; 10304/10322; 10346/10365; 10389 y 10391, interpuestos, respectivamente, por el Dr. Horacio D. García Prieto en representación de SUPERMERCADOS NORTE S.A.; por el Sr. Daniel Guillermo Pérez, en representación de Marcelo Aubone Ibarguren y Juan Carlos Navarro Castex; por el Sr. Sergio Quatrini; por el Sr. Jorge Héctor Romero y por el Sr. José Manuel Ortiz Masllorens, contra la Resolución Determinativa y Sumarial N° 636/04 de la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana de la Dirección Provincial de Rentas. 2°) Hacer lugar parcialmente a la excepción de prescripción opuesta, declarando que las acciones y poderes de la Autoridad Tributaria para determinar y exigir el pago del gravamen y multa correspondiente a los años 1997 y 1998, se encontraban prescriptas a la fecha de notificación del acto recurrido. 3°) Regístrese, notifíquese y vuelva a la Instrucción para el tratamiento de los restantes agravios.-----

**VOTO DE LA DRA. DORA MONICA NAVARRO:** Analizadas las presentes actuaciones, comparto en un todo lo resuelto por los Vocales que me preceden, en cuanto a otorgar respuesta adversa para el agravio de nulidad invocado por los apelantes.

Ahora bien, respecto al tratamiento de la prescripción alegada, sin perjuicio del elevado criterio de los colegas preopinantes, entiendo que la pretensión del quejoso tampoco debe prosperar. Así pues, sobre el particular si bien adhiero a lo resuelto por la Vocal Instructora Cra. Estefanía Blasco en cuanto al modo de cómputo del plazo prescriptivo, difiero en cuanto a los efectos de la Ley 12397 sobre las deudas fiscales no prescriptas al 1º de enero de 2000, habida cuenta que impone en su artículo 48 su novación y consolidación en un único monto, iniciándose a partir de esa fecha un nuevo cómputo de la prescripción, conforme los fundamentos expresados en el pronunciamiento de la mayoría la Sala III que integro en las causas "TELINVER S.A. - MELLER COMUNICACIONES S.A. (U.T.E.)" del 3/11/2005; "TRENES DE BUENOS AIRES S.A." del 10/11/2005, entre otras.

En suma, en dichos decisorios se ha establecido "...Que, los efectos de la denominada novación de deudas se han producido en el caso, por así encontrarse dispuesto en la ley, sin necesidad de notificación o comunicación alguna al contribuyente...(…) ... Del análisis de dicho instituto surge evidente que el mismo afecta tanto a las deudas liquidadas o determinadas como a aquellas que deriven de los procesos en curso de verificación o de la puesta en marcha de fiscalizaciones. Ello así, toda vez que, tal como supra se expuso, la ley establece la novación de todas las obligaciones tributarias adeudadas, -no prescriptas al 1º de enero del año 2000-, produciendo el efecto de iniciar el cómputo del período de prescripción de las acciones para determinar y exigir su pago, conforme lo dispone el Código Fiscal en su art. 131 (t.o. 2004), sin distinguir respecto de la exigibilidad o no de las mismas. Acorde con el principio "Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus", ha de señalarse que queda comprendido en dicho régimen la deuda resultante del presente...Es esto precisamente lo que ocurre en el caso: el principio de indisponibilidad de la obligación fiscal impone que su novación pueda ser realizada únicamente por la ley. A partir de ello, la obligación primitiva se extingue y aparece en su lugar una nueva obligación que vincula a los mismos sujetos, resultando ser una obligación consolidada en un único monto (art. 48 -2º párrafo- de la Ley 12397)." "...el texto legal se refiere" a todas las obligaciones tributarias

adeudadas" – tributo y sanción- con la sola condición que no se encuentren prescriptas a la fecha que la ley fija (01/01/00)...acaecido el hecho imponible en el mundo fenoménico, nace la obligación tributaria, sin la exigencia de que la Administración realice acto alguno (...) El requisito de la determinación no ha sido expresamente establecido en la ley, por ende, no corresponde que en esta instancia este Tribunal adicione un presupuesto no establecido para la novación de la obligación en cuestión, en perjuicio de una de las partes de la relación jurídica-tributaria."

--- En este orden de ideas, y completando el análisis del punto, la Autoridad de Aplicación dictó y notificó dentro del período útil la resolución recurrida (Res. de fecha 12 de noviembre de 2004, notificada los días 23 y 27 del mes de Diciembre del mismo año, conforme constancias obrantes a fojas 9861/9873), la que, por otra parte, goza de visos suspensivos a tenor de lo que establece el inc. a) del art. 135 del Código Fiscal -t.o. 2004-, extendiéndose ese plazo hasta noventa días después de notificada la sentencia de este Tribunal. Por todo ello, cable concluir que no han prescrito las facultades del Fisco en relación a los períodos alegados. (conf. Sala III en Saruk S.A. del 14/06/07 entre otras); lo que así declaro.

Así dejo expresado mi voto.

**POR LA MAYORIA, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 9.886/9.920 por el Dr. Horacio D. García Prieto en representación de SUPERMERCADOS NORTE S.A. con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Grinberg, a fs. 10.262/10280 y fs. 10.304/10322 por el Sr. Daniel Guillermo Pérez, en su carácter de apoderado de los Sres. Marcelo Aubone Ibarguren y Juan Carlos Navarro Castex con el patrocinio letrado del Dr. Pablo Sergio Varela, a fs. 10.346/10.365 por el Sr. Sergio Quattrini con el patrocinio letrado conjunto de los Dres. Laura A. González y Agustín R. Miguens, a fs. 10389 (Alcance Nro. 2 fs, 1/10) por el Sr. Jorge Héctor Romero por su propio derecho, y a fs. 10391 (Alcance nro. 3 fs. 1/5) por el Sr. José Manuel Ortiz Masllorens, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Ariel Solar Grillo; todos contra la Resolución Determinativa y Sumarial N° 636/04 de fecha 12 de noviembre de 2004 dictada por la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A). 2º) Declarar

la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el período fiscal 1997 (enero a diciembre). 3º) Declarar que la acción para aplicar la multa prevista por el artículo 52 del Código Fiscal (T.O. 1999) para el año 1998 se encontraba prescripta a la fecha de notificación del acto recurrido. Regístrese, notifíquese y devuélvase a esta Sala para la proseguir con la etapa procesal pertinente.-----

Firmado por: Cra. Estefanía Blasco (Vocal de 3ra. Nominación)

Dr. Luis Adalberto Folino (Vocal de 1ra. Nominación)

Dra. Dora Mónica Navarro (Vocal de 8va. Nominación)

Ante mí: María Cristina Semorile (Secretaría Sala I)

Registrado bajo el número 1096