



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-47471640-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Noviembre de 2023

Referencia: corresponde expte N° 2360-164583/18 - "GEFCO ARGENTINA S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-164583, año 2018, caratulado "**GEFCO ARGENTINA S.A.**".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 730/759, por el Dr. Rodrigo Lema, en su carácter de apoderado de GEFCO ARGENTINA S.A. y de los Sres. Eduardo Ford Dalimier y Miguel Mazzone, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 2287, dictada con fecha 14 de mayo de 2021, por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 554/595, se determinan las obligaciones fiscales de la firma GEFCO ARGENTINA S.A. (CUIT 30-70495713-7), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral (CM 901-036644-1), correspondientes al período fiscal 2014 (enero a diciembre), por el ejercicio de las actividades "Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías" (Código NAIIBB 635000), "Instalación y reparación de parabrisas, lunetas y ventanillas, alarmas, cerraduras, radios, sistemas de climatización automotor y grabado de cristales" (Código NAIIBB 502300), "Transporte automotor de cargas n.c.p." (Código NAIIBB 602190), "Servicios complementarios para el transporte terrestre" (Código NAIIBB 633199), "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." (Código NAIIBB 659990), "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIBB 701090), "Actividades de informática n.c.p." (Código NAIIBB 729000). En su artículo 7° establece las diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos dos millones novecientos setenta y dos mil doscientos treinta y dos con 20/100 (\$ 2.972.232,20), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias). Por

artículo 8°, establece saldos a favor de la contribuyente para las posiciones 01, 04 y 07/2014, que ascienden a la suma de Pesos un millón quinientos veintitrés mil cuatrocientos trece con 70/100 (\$ 1.523.413,70). Asimismo, aplica por artículo 9° una multa equivalente al quince por ciento (15%) del monto omitido, por haber constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, primer párrafo, del Código Fiscal. Por último, establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, multa e intereses que pudieran corresponder, los Sres. Eduardo Ford Dalimier, Paul-Henri Freret, Louis Adrián Jean Francois, Dulce Díaz Pérez y Miguel Mazzone, de conformidad a lo normado por los artículos 21 inc. 2, 24 y 63 del citado plexo legal (artículo 12).

A fs. 772 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 773 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II (fs. 774).

A fs. 814, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena el traslado del recurso presentado a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su contestación de agravios a fs. 818/832.

Finalmente, mediante providencia de fs. 833, se hace saber que la Sala II ha quedado integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conf. Ac. Ext. N.º 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y con la Dra Irma Gladys Nancuñil en carácter de conjueza (conf. Ac. Ord. N.º 59, Ac. Ext. N.º 102/22 y Acta N.º 10). Por último, se tiene por agregada la prueba documental y se rechaza la pericial contable ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa. Asimismo, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- a. Que, en su libelo recursivo, la parte apelante plantea la **nulidad** del acto atacado y afirma que la determinación carece de sustento por apartarse de la prueba pericial producida y explicitar su ausencia de motivación.

Asimismo plantea la **prescripción** total para reclamar y perseguir el cobro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para el período fiscal 2014, así como para imponer sanciones de multas y/o recargos y para establecer las responsabilidades solidarias, por haber operado el plazo de prescripción quinquenal previsto en el Código Civil –texto anterior al vigente- a la fecha de la notificación de la Determinación de Oficio (24.06.21).

Solicita se declare la inconstitucionalidad de las normas locales. Considera que el Código Civil y Comercial de la Nación no resulta aplicable y que si tomara el cómputo según las normas del Código Fiscal, el mismo se encontraría cumplido. Asimismo, entiende prescriptas las acciones del fisco para aplicar sanciones y recargos a la firma, en tanto el plazo se encuentra sujeto a las disposiciones del Código Penal. Cita jurisprudencia.

b. Agravios de fondo: 1) Se agravia en primer lugar de la cuantificación de las obligaciones determinadas por el Fisco, por incluir en la cuenta “*Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercadería*” ingresos que no están gravados como los fletes de importación, cuyo origen está en el exterior y que no pueden ser gravados por la Provincia de Buenos Aires, habiendo cometido un error el Fisco al partir su análisis de los mayores contables y desestimando la información que surge de los registros del Libro IVA Ventas. Afirma que “Gefco” siempre discriminó la facturación de servicios de logística y los servicios de transporte, incluso a través de facturas separadas por lo que afirma que no corresponde incluir éstos últimos a la actividad de logística. Solicita se graven exclusivamente los ingresos correspondientes a transportes con origen en la Provincia de Buenos Aires, en el caso que se dude de su calidad de intermediario aplicando el artículo 9 del Convenio Multilateral. Destaca que se ha efectuado un examen incorrecto del dictamen pericial de la Perito Contadora donde surge aclarado este punto y las conclusiones a las que arribó la experta no fueron impugnadas por el Fisco. Considera que hay ausencia de motivación y que no se puede transferir sin más la carga de probar cualquier disparate al contribuyente y que por tanto, el acto es arbitrario y nulo.

2) En lo que respecta al ajuste por *provisiones*, reitera el argumento que el Fisco no debió analizar los libros mayores contables, sino los registros de IVA Ventas que reflejan pormenorizadamente las operaciones gravadas y exentas y sostiene que ese error hizo que se considere este rubro como ingresos gravados, cuando en realidad no lo son.

3) En cuanto al *recupero de gastos*, advierte que la disposición recurrida sostiene que existen diferencias de valor entre el precio facturado por el proveedor y el facturado al cliente, mientras que el recurrente afirma lo contrario. Funda su postura en que el transporte es una actividad que requiere la realización de gastos por cuenta y orden de los clientes y que el requisito legal para ser considerados como “recupero” es que estos gastos coincidan exactamente en su monto, siendo ésto lo que ocurre en el caso. La complejidad de la dinámica de los negocios en materia de comercio y transporte internacional no exime al Fisco de buscar la verdad material de los hechos, situación ésta que se vio corroborada con la prueba pericial contable.

4) Luego cuestiona el *reencuadre de actividad* que el Fisco lleva a cabo. Afirma que la empresa realiza la actividad de intermediación, denominada habitualmente “Agentes de cargas” o “Freight Forwarder” o “Transitario” o “Transitaire”. En la actualidad, dice, la firma lleva adelante un proceso logístico internacional que, con base en el transporte internacional de mercaderías como eje del negocio, comprende también la gestión de otras actividades relacionadas al hecho del transporte. Estas tareas no las realiza por sí misma, sino a través de terceros, es decir intermedia entre los clientes y quienes efectivamente realizan las tareas. Destaca que la firma ha desarrollado por sí misma el transporte terrestre ya que posee una flota para tal fin pero no cuenta con una flota propia para el transporte marítimo y aéreo. Expresa además que no desarrolla sus actividades para una sola empresa o un solo cliente, sino que simultáneamente realiza operaciones para más de una y que ello le dificulta el cumplimiento de las formalidades requeridas.

En este sentido manifiesta que el agente de cargas es el intermediario que toma todas las disposiciones necesarias y/o que proporciona servicios complementarios para el transporte de mercancías y otros servicios en representación del emisor y que el Fisco no puede desconocer la actividad desarrollada por el contribuyente, ya que lo ha inspeccionado y ha tenido acceso a todos sus libros, registros y documentación de respaldo, y también ha sido corroborada con la prueba producida. Cita jurisprudencia.

c) Cuestiona la aplicación de **intereses**. Alega que no puede omitirse que el sustento normativo que invoca el acto recurrido, se asienta en una delegación contraria a la Constitución por parte de la Legislatura provincial hacia el Ministerio de Economía para la fijación y aplicación de las tasas de interés, lo que no es admisible en mérito al principio de legalidad o reserva de ley que rige en esta materia. Afirma que no existe culpa del deudor por la falta de pago endilgada e insiste en la irrazonabilidad del monto pretendido lo que constituye un abuso del acreedor y una desproporcionada carga para el deudor. Cita jurisprudencia.

d) En otro orden plantea la improcedencia de la **multa** aplicada, invocando que se impuso esa sanción teniendo sólo en cuenta el elemento objetivo del tipo infraccional. Plantea el error excusable y cita jurisprudencia.

e) Finalmente, objeta la procedencia de la **responsabilidad solidaria** y la constitucionalidad de las normas locales que la regulan por considerar que resulta violatoria de los principios básicos de raigambre constitucional. Cita el caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Raso, Francisco s/sucesión y otros s/apremio" y jurisprudencia sobre la materia. Pide se deje de lado la atribución objetiva de responsabilidad.

Ofrece prueba documental y pericial contable.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal, destaca, en primer término que los agravios esgrimidos en el recurso reeditan los formulados en el descargo y considera palmariamente demostrada su improcedencia.

Por otra parte, respecto de los cuestionamientos de constitucionalidad de las normas, recuerda que dicho tratamiento se encuentra expresamente vedado a tenor de lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia de este Tribunal Fiscal.

Seguidamente, refuta el planteo de **nulidad** y señala que ARBA ha respetado todas las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz y para que sea factible la procedencia de la nulidad es necesario que la omisión y violación de normas procesales sea de carácter grave y solemne y limite seriamente el derecho de defensa.

A continuación le da tratamiento al planteo de **prescripción** opuesto por la parte. Sobre este punto destaca 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 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.

En respuesta a los **planteos de fondo**, en primer lugar rebate el agravio por el cual se considera errónea la inclusión de todos los ingresos de la cuenta "Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercadería" como ingresos gravados, por considerar que la prueba producida no brindó sustento a esa argumentación.

En cuanto a la impugnación del ajuste por provisiones, expresa que el perito practicó una nueva liquidación, pero sin detallar ni acompañar la documentación en que se sustenta y por ello considera que la prueba producida no tiene entidad suficiente para desvirtuar el ajuste.

En punto a los agravios referidos al ajuste de recupero de gastos y a la actividad de intermediación de la firma, remite a los argumentos desarrollados por el juez administrativo.

Seguidamente 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.

En relación a la **sanción** impuesta, atento haber incurrido el contribuyente en la conducta tipificada en el art. 61 del C.F. considera procedente su aplicación. 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.

Luego 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. Agrega que se encuentra en cabeza de los responsables la prueba de la inexistencia de culpa, y que este extremo no se verifica en el presente.

En otro punto aclara que la responsabilidad en el ámbito provincial no reviste carácter subsidiario, razón por la cual se incorpora al procedimiento a los declarados responsables a fin que ejerzan sus derechos en tiempo oportuno. A su vez, y en lo que respecta a la aplicación del principio de

personalidad de la pena, entiende que dicho agravio trasluce un cuestionamiento de la autonomía del Derecho Tributario, concepto que ha sido acogida por nuestros tribunales, al sustentar que “....el derecho fiscal tiene sus reglas propias” (C.S.J.N. 211:1254, 213:515, y otros).

Por último, en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 21 del Código Fiscal, y aplicación de la doctrina del fallo “Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio”, para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, señala que en el mismo no se ha conformado la mayoría de votos necesarios, 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.

III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 2887/2021, 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, la parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucional el artículo 159 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, desdoblado 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 N° 2117 del 29/12/2017; N° 2142 del 14/08/2018; N° 2145 del 13/09/2018; N° 2171 del 26/03/2019; N° 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 comienza a nacer 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 2014 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2015 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2013), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiera vencido el día 30 de junio de 2020.

Sin embargo, según constancias de fs. 388/390 y 416, con fecha 27 de abril de 2020, se notificaron las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante al domicilio fiscal electrónico, 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 (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 cuatro años y diez meses de prescripción, en el mes de abril de 2020 se suspende hasta el mes de octubre de 2020, retomando el cómputo pertinente, el que venció inexorablemente el 30 de diciembre de 2020.

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 de los recursos bajo tratamiento, se producen a posteriori, recién en los meses de mayo y junio de 2021, conforme las constancias de fojas 761/766 y 730, 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 2014, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto. Idéntica solución ha de adoptarse 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 2015 y feneciendo el 1° de enero de 2020, 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, sin causal alguna de suspensión o interrupción verificada con anterioridad, 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 por el Dr. Rodrigo Lema, en su carácter de apoderado de GEFCO ARGENTINA S.A. y de los Sres. Eduardo Ford Dalimier y Miguel Mazzone, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 2287, dictada con fecha 14 de mayo de 2021, por el Departamento Relatoría I 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 involucradas en autos. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la la Disposición Delegada SEATYS N° 2287, dictada con fecha 14 de mayo de 2021, por el Departamento Relatoría I 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 2014, debo señalar que en virtud de los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor, adhiero a su criterio resolutorio, 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). Lo expuesto me lleva a concluir que, conforme se resuelven estas actuaciones -al encontrarse prescripto el tributo- los demás agravios devienen de abstracto tratamiento, sin perjuicio de dejar constancia que, 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.

Voto de la Dra Irma Gladys Nancuñil: Que tal como ha quedado planteada la controversia en la presente instancia y, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto por el Sr. Vocal Instructor, el Dr Ángel Carbajall, adhiero a lo resuelto, dejando así expresado mi voto.-

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Dr.

Rodrigo Lema, en su carácter de apoderado de GEFCO ARGENTINA S.A. y de los Sres. Eduardo Ford Dalimier y Miguel Mazzone, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 2287, dictada con fecha 14 de mayo de 2021, por el Departamento Relatoría I 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 involucradas en autos. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.11.14 12:55:43 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.11.14 14:42:48 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by NANCUFIL Irma Gladys
Date: 2023.11.15 13:46:46 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Irma Gladys Nancuñil
Conjueza Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2023.11.15 13:59:49 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto
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: 2023.11.15 14:00:00 -03'00'



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

Providencia

Número: PV-2023-47475317-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Noviembre de 2023

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-164583/18 "GEFCO ARGENTINA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG 2023-47471640- GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3428.-

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: 2023.11.15 14:12:32 -03'00'

María Adriana Magnetto
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: 2023.11.15 14:12:32 -03'00'

