



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

**Providencia**

**Número:** PV-2023-52310991-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES  
Viernes 22 de Diciembre de 2023

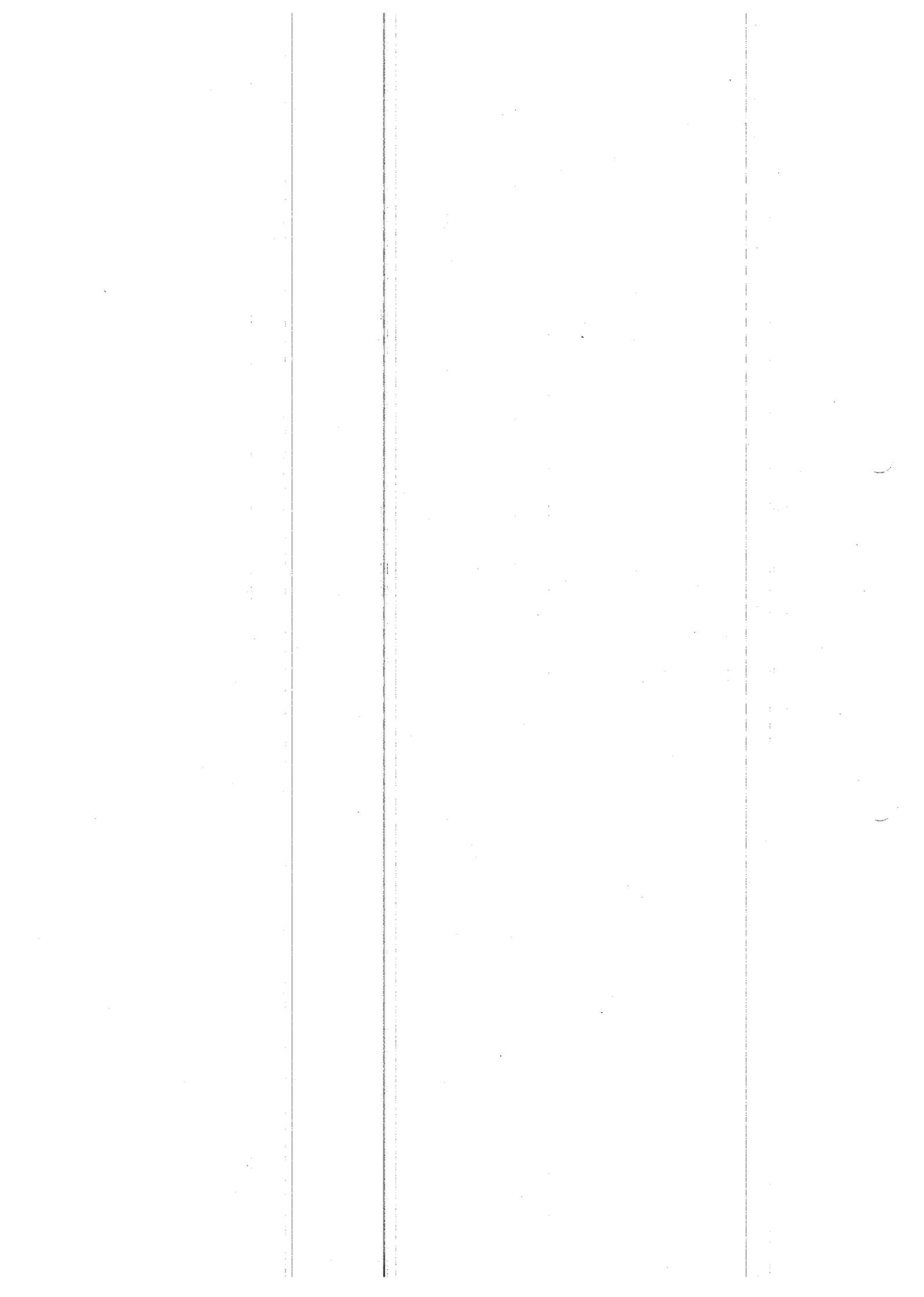
**Referencia:** Corresponde al Expte N°2360-520418/17 "STIHL MOTOIMPLEMENTOS S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG 52309505 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° 3441 .-

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: 2023.12.22 12:01:52 -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: 2023.12.22 12:01:56 -03'00'





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

**Sentencia TFABA**

**Número:** INLEG-2023-52309505-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES  
Viernes 22 de Diciembre de 2023

**Referencia:** Corresponde expte N° 2360-0520418/17 "STIHL MOTOIMPLEMENTOS S.A."

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0520418, año 2017, caratulado "STIHL MOTOIMPLEMENTOS S.A."

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 677/710, por la Sra. Marcela Sánchez de Bustamante, como apoderada de la firma STIHL MOTOIMPLEMENTOS S.A., y como gestora de negocios de los Sres. Hans Stihl y Pablo Esteban Fijalkauskas y la Señora Lucía Denevi, con el patrocinio letrado del Dr. Juan Martín Jovanovich, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1706, dictada con fecha 18 de junio de 2020, por el Departamento de Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 640/671, se determinan las obligaciones fiscales de la firma Stihl Motoimplementos S.A. (CUIT 30-69693085-2), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2013 (enero a diciembre), por el ejercicio de las siguientes actividades "Venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso en los sectores agropecuario, jardinería, silvicultura, pesca y caza" (Código NAIIB 515110) y "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p" (Código NAIIB 659990). En su artículo 7° establece las diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos un millón doscientos treinta y dos mil ciento cuarenta y uno (\$ 1.232.141,00), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias). Por el artículo 8° establece saldos a favor del

contribuyente para las posiciones 01, 04, 05, 09 y 10/2013, por la suma de Pesos ochocientos sesenta y un mil seiscientos noventa y siete con 50/100 (\$ 861.697,50). Aplica una multa equivalente al quince por ciento (15%) del monto dejado de abonar por haberse constatado la infracción por omisión prevista en el art. 61 primer párrafo del Código de rito (artículo 9°). Por último, establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, la multa y los intereses que pudieran corresponder, los Señores Hans Stihl y Pablo Esteban Fijalkauskas y la Señora Lucía Denevi de conformidad a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo legal (artículo 10°).

A fs. 782 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), y a fs. 784 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A fs. 787/789, con fecha 19 de abril de 2022, se presentan los Señores Hans Stihl y Pablo Esteban Fijalkauskas y la Señora Lucía Denevi a ratificar en todos sus términos el recurso de apelación presentado por la Sra. Sánchez de Bustamante.

A fs. 800/801, con fecha 29 de abril de 2022, la Sala declara la nulidad de lo actuado por la Sra. Marcela Sánchez de Bustamante como gestora de negocios de los responsables solidarios Sres. Hans Stihl y Pablo Esteban Fijalkauskas y la Señora Lucía Denevi. Ante dicho acto la Sra. Bustamante presenta Recurso de Reposición (fs. 807/810), el que fue rechazado por Sentencia de la misma Sala de fecha 9 de febrero de 2023, obrante a fs. 908/910.

A fs. 915 se da traslado del recurso presentado a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su contestación de agravios a fs. 919/934.

Finalmente, mediante providencia de fs 935, se hace saber que la Sala II ha quedado integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal, en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y con el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz, en carácter de Conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 10), se tiene por agregada la prueba documental acompañada, y se rechaza la informativa y pericial contable ofrecidas, por innecesarias 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.- La parte considera que al momento de interponer el presente recurso el plazo se encuentra suspendido, atento lo dispuesto por el Poder Ejecutivo Provincial mediante Decreto N° 166/2020, no obstante ello presenta su

escrito dentro de los quince días hábiles de notificado el acto recurrido.

a. Como cuestiones previas solicita la declaración de nulidad del acto administrativo y la prescripción de las acciones del fisco.

Plantea la **nulidad** absoluta e insanable de la Disposición Delegada SEATYS N° 1706/2020, y solicita al Tribunal la revoque en todos sus términos y ordene al Fisco desandar el procedimiento administrativo sustanciado, donde se ha visto flagrantemente vulnerado el derecho de defensa de la parte y violentada la garantía constitucional del debido proceso.

En efecto se endilga a Stihl Motoimplementos S.A. negligencia en la producción de la prueba cuando el propio Organismo Fiscal, dependiente del Poder Ejecutivo provincial, se encontraba al tanto de la normativa de emergencia dictada que disponía la suspensión de los plazos de todos los procedimientos regulados por el Código Fiscal y aún así, consideró precluida la etapa probatoria. Este obrar arbitrario e ilegítimo de ARBA, motivó su judicialización, y el Juzgado Contencioso Administrativo de Pergamino, en la causa "Man Agro S.A.", sostuvo que la Administración ha llevado adelante una actividad administrativa respecto de la cual se observan cuestiones que obstarían a su "presunción de legitimidad".

Como segunda cuestión previa plantea la **prescripción** de las facultades del fisco para determinar y perseguir el cobro de diferencias en el Impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes al período fiscal 01 a 12 de 2013, así como para imponer sanciones.

De acuerdo a la doctrina conteste y reiterada de la C.S.J.N y seguida por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, el único poder facultado para regular este instituto es el Poder Legislativo de la Nación, y por ello, la prescripción de las obligaciones bajo análisis se rige exclusivamente por el C.C. y C.N. De allí que a efectos de la correcta resolución de lo invocado por la parte, debe estarse a las disposiciones de dicho Código de Fondo en cuanto al plazo, a la fecha a partir de la cual debe computarse el mismo y respecto a las causales de suspensión e interrupción del plazo. Así lo sostuvo el Tribunal cimero a partir de la causa "Filcrosa".

b. En subsidio plantea agravios en cuanto a la determinación de oficio. En primer lugar plantea la improcedencia de la impugnación por parte de ARBA de las **Notas de Crédito** emitidas por Stihl Motoimplementos S.A. ("Stihl"). Señala que la resolución determinativa ratifica el ajuste propuesto por la fiscalización con sustento en la impugnación de dichas Notas de Crédito emitidas por la firma, fundamentando su decisión en la insuficiencia de la prueba colectada durante el procedimiento

determinativo. Sin hacer mención alguna a la suspensión de plazos procedimentales dispuesta por el Poder Ejecutivo Provincial (P.E.), lo que imposibilitó la producción de las medidas de prueba ofrecidas en la etapa de descargo. Agrega que el análisis del ajuste confunde los antecedentes de hecho de esta causa en tanto "Stihl" nunca encuadró las Notas de Crédito impugnadas en el supuesto previsto por el inc. a) del art. 189 del Código Fiscal. Por el contrario, las referidas N.C. reconocen el gasto correspondiente al arreglo o reparación de la mercadería en garantía (ver Acta de Comprobación R-078 A N.º 010350556 obrante a fs. 328/329) que fuera devuelta por el comprador frente a la verificación de un defecto de funcionamiento dentro del plazo de cobertura.

Como segundo agravio de fondo plantea la improcedencia del ajuste en el **coeficiente de ingresos**. En el punto señala que la Compañía ha seguido el criterio de asignación de ingresos -últimamente unificado en la R.G. 14/2017- establecido por la Comisión Arbitral según el cual en las operaciones de venta de bienes se debe dar prioridad a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por el adquirente.

En tercer lugar presenta agravio por la improcedencia del ajuste en el **coeficiente de gastos**. Los puntos de conflicto se vinculan con los gastos de embalaje -considerados por "Stihl" como no computables-, sueldos y jornales y contribuciones especiales por la porción asignada a la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-, respecto de los cuales el Fisco considera deben atribuirse íntegramente a la jurisdicción de Provincia de Buenos Aires.

c. Improcedencia de la **multa**. En forma previa plantea la prescripción de las facultades del Fisco para imponer sanciones relacionadas con infracciones cometidas en el ejercicio fiscal 2013. En segundo lugar sostiene la improcedencia de la sanción impuesta por falta de verificación de los aspectos objetivos y subjetivos del tipo penal enrostrado. Eventualmente plantea error excusable.

d. Improcedencia de la **responsabilidad solidaria**. En primer término adhieren a todos los argumentos desarrollados por "Stihl" al apelar la resolución. Expresan su disconformidad con la extensión de responsabilidad solidaria -tanto respecto del impuesto como de la multa-, aduciendo que no es de carácter objetivo, y que no resulta suficiente ocupar un cargo para que la misma se configure. Plantean que la responsabilidad atribuible a los órganos de las sociedades no es un instituto propio del derecho público local. Las leyes nacionales de fondo resultan de aplicación preferente al Código Fiscal local.

e. Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable, y formula reserva del

caso Federal.

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

Seguidamente, trata el planteo de nulidad basado en la arbitrariedad, falta de motivación del acto y vulneración del principio de defensa en juicio. Destaca que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, recordando en tal sentido lo dicho por el Tribunal Fiscal: para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. Circunstancia que no acontece en autos. Concluye señalado que la Autoridad Tributaria ha seguido el debido proceso, respetando a lo largo de todo el procedimiento el derecho de defensa del apelante, notificando aquellos actos que la legislación ordena y otorgándole todas y cada una de las instancias regladas de defensa y prueba. De allí que la nulidad no puede prosperar, sin perjuicio de lo cual vale referir que en esta etapa de amplio conocimiento, el contribuyente podrá eventualmente producir la prueba ofrecida.

Al momento de abordar la **prescripción** opuesta aduce que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial vienen a confirmar la postura del Fisco en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Refiere que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, resultando lógico que regule sobre la temática. Ello de manera alguna se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución Nacional, sino que se trata de las facultades ejercidas por la jurisdicción provincial en uso del poder reservado, con basamento en las diferentes ponencias realizadas ante la Comisión Bicameral para la reforma del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y en sentencias emanadas de este Cuerpo y otros Tribunales, previo efectuar el cómputo que considera pertinente, ratifica la vigencia de las acciones del Fisco para determinar las obligaciones fiscales en autos.

Por tal motivo solicita se rechace el planteo de prescripción opuesto, en tanto las acciones del Fisco han sido ejercidas en tiempo útil de conformidad a la legislación local aplicable.

En cuanto a los **planteos de fondo**, remite a lo expuesto por el a quo en el acto en crisis al momento de dar tratamiento al agravio que gira en torno a las notas de

crédito impugnadas por la fiscalización, desechando el agravio traído. Agrega que la Sala I de este Cuerpo ha delineado los parámetros de los rubros admitidos para deducir de la base imponible del impuesto fiscalizado los conceptos prescriptos en el art. 189 inc a) del C., en autos "Laboratorios Bernabó S.A.", al cual remite. Solicitando se ratifique el ajuste traído en este punto.

En torno a lo manifestado sobre la aplicación de la normas del Convenio Multilateral, respecto a los coeficientes de ingresos y gastos remite a los dichos del Juez Administrativo, y cita lo resuelto por los Organismos del mentado Convenio en consonancia con el ajuste propuesto.

Por su parte, ratifica la aplicación de la **multa** determinada, destaca que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. Atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable.

Por último da tratamiento a los planteos referentes a la **responsabilidad solidaria** de los integrantes del órgano de administración. Remarca que el instituto aplicado reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado independientemente del obligado directo. Adiciona que se encuentra en cabeza de los responsables la prueba de la inexistencia de culpa, y que este extremo que no se verifica en el presente.

En otro punto aclara, que en el ámbito provincial también responden por la multa aplicada sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción, tal como lo establece el artículo 63 del Código Fiscal.

Finalmente, señala que el marco de las presentes actuaciones el apelante no sostiene sus dichos con prueba alguna que permita evaluar la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva para hacer improcedente la responsabilidad endilgada a los sindicatos, siendo que sobre ellos recae la carga de probarlo.

Con relación al planteo del caso federal, sostiene que debe tenerse presente para la etapa procesal oportuna y solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme el acto apelado.

**III.- Voto del Dr Angel Carlos Carballal:** Que, conforme ha quedado delimitada la

cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 1706/2020, supra detallada.

Que a tal efecto y atento a la resolución que se dicta en el presente, en virtud del principio de economía procesal y a fin de evitar dispendio de actividad jurisdiccional, impera atender sin más el planteo prescriptivo invocado.

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

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

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

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

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

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

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros 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 otros/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy distinta, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): "...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen ...En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico ... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal..." (CS en causa "Volkswagen" ya citada).

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

(doctrina de Fallos: 337:47)".

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

Lo expuesto, sin embargo, no me exime de revisar distintas cuestiones que dogmáticamente se han venido aseverando, siendo necesario que esta nueva lectura de la situación se acompañe de razonamientos que no han sido objeto de análisis por los Altos Tribunales, o bien que sus conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

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

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

Lo expuesto, me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere

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

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

Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados *“instantáneos”* (Sellos/Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina *“Filcrosa”*), los *“anuales”* (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los *“periódicos”* o *“de ejercicio”* (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible nace el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en

“anticipos” mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).

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

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

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

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

Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una “...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...” de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del

Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

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

Sin embargo, según constancias de fs. 454/457, con fecha 30 de abril de 2019 las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante fueron notificadas por Acta de Comprobación R-078 A N°010354382, 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 2019 se suspende hasta el mes de octubre de 2019, retomando el cómputo pertinente, el que venció inexorablemente el 30 de diciembre de 2019.

Como vemos, previo a ello y en término útil, no se visualiza la existencia de acto alguno que suspenda nuevamente o interrumpa el curso de la prescripción. La notificación del acto ahora apelado y la interposición del recurso bajo tratamiento, se producen a posteriori, recién en los meses de junio y julio de 2020, conforme las constancias de fojas 672/676 y 677 respectivamente.

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

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

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

**POR ELLO, RESUELVO:** 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 677/710, por la Sra. Marcela Sánchez de Bustamante, en su carácter de apoderada de la firma STIHL MOTOIMPLEMENTOS S.A., contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 1706, dictada con fecha 18 de junio de 2020, por el Departamento de 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 Disposición Delegada SEATYS Nº 1706, dictada con fecha 18 de junio de 2020, por el Departamento de 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 2013, 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 del Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz:** Dando por reproducido el minucioso relato de los antecedentes que conforman la plataforma fáctica de autos, efectuado de modo suficiente en el voto preopinante, y considerando de aplicación el criterio sentado en C.S.J.N., "Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" del 30 de septiembre de 2003 (Fallos 326:3899), concluyo que las facultades determinativas para el Impuesto a los Ingresos Brutos por el período fiscal año 2013, se encuentran claramente prescriptas y por ende, extinta en dicho aspecto, la potestad tributaria.

En cuanto a los restantes planteos, por la forma como se resuelve la primera cuestión, han devenido abstractos, por lo que resulta inoficioso un pronunciamiento al respecto. Así lo manifiesto.

**POR ELLO, VOTO:** 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 677/710, por la Sra. Marcela Sánchez de Bustamante, en su carácter de apoderada de la firma STIHL MOTOIMPLEMENTOS S.A., contra la Disposición Delegada SEATYS No 1706, dictada con fecha 18 de junio de 2020, por el Departamento de Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2) Dejar sin efecto el acto apelado, declarándose la prescripción de las acciones fiscales involucradas en autos. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a

fs. 677/710, por la Sra. Marcela Sánchez de Bustamante, en su carácter de apoderada de la firma STIHL MOTOIMPLEMENTOS S.A., contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1706, dictada con fecha 18 de junio de 2020, por el Departamento de 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: 2023.12.19 13:18:19 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso  
Date: 2023.12.19 15:47:56 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi  
Vocal titular  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Miguel Hector Eduardo  
Date: 2023.12.21 17:20:25 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Miguel Oroz  
Conjuez Art. 8 LEY 7603  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO Maria Adriana  
Date: 2023.12.22 11:57:27 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: 2023.12.22 11:57:33 -03'00'