



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

### Sentencia TFABA

**Número:**

**Referencia:** “DES ARGENTINA S.A.” - 2360-0331192/2011

---

**AUTOS Y VISTOS:** El expediente 2360-0331192/2011, caratulado “DES ARGENTINA S.A.”.

**Y RESULTANDO:** Que las actuaciones se elevaron a este Tribunal con los Recursos de Apelación obrantes a fojas 1/7 del alcance 1 que corre agregado como fojas 557, fojas 1/4 del alcance 2 que corre agregado como fojas 564 y fojas 1/8 del alcance 3 que corre agregado como fojas 566, interpuestos respectivamente por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en el carácter de gestor procesal de la firma DES ARGENTINA S.A., y por los Sres. Juan Alberto Ugarte y Carlos Alberto González, ambos por derecho propio y con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli; todos contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4265 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 29 de julio de 2016.

Mediante la citada Disposición, agregada a fojas 540/547, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma de referencia (CUIT 30-70848312-1), como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2010, por el ejercicio de las actividades de “Servicios Empresariales n.c.p.” (NAIIB 749900) y “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales” (NAIIB 452100). Por su artículo 3° se estableció que las diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto ascienden a la suma de Pesos cincuenta y dos mil seiscientos catorce con 80/100 (\$ 52.614,80), que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias). Por el artículo 4° se establecieron saldos a

favor de la contribuyente para las posiciones 01, 02, 06 y 08/2010, por la suma de Pesos dos mil seiscientos setenta y dos con 50/100\$ 2.672,50. En su artículo 5º aplicó una multa por Omisión, equivalente al 25% del monto dejado de abonar, conforme a lo normado en el artículo 61 primer párrafo del citado Código. Y en su artículo 7º se determinó la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Juan Alberto Ugarte y Carlos Alberto González, presidente y vicepresidente del directorio social, de conformidad a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del citado ordenamiento normativo.

A fs. 568, de conformidad con lo normado en el artículo 121 del Código Fiscal, se elevaron las actuaciones a este Tribunal Fiscal de Apelación.

A fs. 570, el Sr. Adriano Pablo Grassi, en carácter de actual presidente de Des Argentina S.A., ratifica la gestión invocada por el Dr. Condorelli.

A fs. 572 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación, radicándose en la Sala III.

A fs. 582/583, se declara la incompetencia de este Tribunal para entender respecto del recurso interpuesto por el Sr. Juan Carlos Ugarte, con el patrocinio del Dr. Enrique Condorelli, por la extemporaneidad de su presentación y firme a su respecto la Disposición Delegada SEFSC N° 4265/16 (Registro N° 3736, Sala III), notificándose dicha sentencia mediante las cédulas obrantes a fs. 584/586.

A fs. 587 se ordena el traslado de los otros recursos a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 588/594 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 597, proveyendo el ofrecimiento probatorio, se tiene por agregada la documental acompañada al recurso, se desestima por improcedente la informativa ofrecida y, como medida para mejor proveer, se dispone la producción de la prueba pericial contable, requiriéndose a la apelante la designación de un perito para realizar la tarea en forma conjunta con el perito del Cuerpo Cr. Edgardo Crispiani. A fs. 601, se tiene por designado al Cr. Facundo Javier Tartara como perito de parte

A fs. 608/616 obra el informe pericial presentado por el experto de este Tribunal, denunciando la imposibilidad de contactar al perito de parte. Producido traslado del mismo, a fs. 622/623 la apelante acompaña las manifestaciones de su perito contador, ordenándose a fs. 624 la clausura del período probatorio.

Que a fojas 627 se hace saber a las partes que la Vocalía de la 8va. Nominación ha quedado a cargo del Dr. Angel C. Carballal (conf. Ac. Ext. 100/22 y que finalmente la Sala ha quedado integrado con el Cr. Rodolfo D. Crespi y el Dr. Jorge Saverio

Matinata en el carácter de conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Asimismo, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículos 126 y 127 del CF).

**Y CONSIDERANDO:** I.- **A) Recurso de apelación deducido por DES ARGENTINA S.A.:** Comienza su defensa planteando la prescripción de las facultades del Fisco para determinar de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del año 2010. Sostiene que esta afirmación se desprende de los reiterados fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Suprema Corte que repetidamente han decretado la inconstitucionalidad de las cláusulas del Código Fiscal en la medida que regulen el instituto de modo diverso a como lo hace el Código Civil.

Agrega que el nuevo Código Civil y Comercial, vigente a partir de agosto de 2015, no aplica en el caso de autos, el cual se rige por el anterior y por la jurisprudencia que cita del antiguo régimen. Expresa que el artículo 159 del Código Fiscal es inaplicable al establecer una fecha del inicio del cómputo de la prescripción contraria a las disposiciones del Código Civil. Cita. Continúa señalando que deviene aplicable el artículo 3956 del Código Civil, el cual expresa que la prescripción “comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”.

Por lo expuesto, señala que al estar involucrado el año 2010, el plazo comienza el 1/1/11 y expira el 1/1/16, habiendo entonces operado la prescripción del período referenciado.

Asimismo, plantea la prescripción de la multa impuesta, toda vez que tanto la instrucción del sumario como la resolución sancionatoria fueron dictadas con posterioridad al 1° de enero de 2016.

Hace reserva del caso federal y adhiere a los agravios que expongan los responsables solidarios en sus recursos de apelación.

**B) Recurso de apelación interpuesto por el Sr. Carlos Alberto González:** En primer lugar adhiere al planteo de prescripción formulado por DES ARGENTINA S.A.. Por otra parte, con apoyo en el nuevo Código Civil y Comercial (arts. 2566 a 2572), aplicable de conformidad con el artículo 4 del Código Fiscal y con sustento en la jurisprudencia de la Corte Federal, solicita la caducidad del derecho del Fisco a determinar de oficio lo que provoca, en consecuencia, la extinción de la obligación.

Añade que el irrazonable tiempo transcurrido entre la finalización de la inspección y el inicio del procedimiento determinativo perjudica el derecho constitucional de obtener en un plazo razonable una decisión fundada. Adentrándose a la cuestión de fondo, manifiesta que la firma fundamentalmente se dedica a comprar terrenos, construir edificios y vender las unidades terminadas. De todos modos cuenta con un

objeto social amplio. En ocasiones, por contar con algunos vehículos, los ha alquilado y también ha prestado servicios vinculados con la construcción.

Aclarado ello, sostiene que la reconstrucción de la base imponible que formula el Fisco es contraria a la realidad económica que fluye del expediente y que ha constatado la inspección, incrementándola utilizando presunciones irrazonables, pese a contar con todos los elementos de comprobación.

Añade que la Agencia de Recaudación decidió involucrar, además de los ingresos por ventas de departamentos, otros tipos de ingresos de manera arbitraria. Expresa que la determinación de oficio usó base cierta para la reconstrucción del monto imponible respecto de la venta de departamentos y base presunta para ciertas acreditaciones bancarias que, a juicio del Fisco, se encontraban sin justificar además de utilizar también la base presunta para el rubro "Otros Ingresos" volcado en el balance.

Entiende que las presunciones sobre acreditaciones bancarias y sobre el rubro "Otros Ingresos" resultan improcedentes, debiendo detraerse de la base imponible.

Sobre las primeras, advierte que se conforman con depósitos de dinero proveniente de las mismas operaciones escrituradas, en los casos de pago en efectivo por parte de los clientes involucrados. Sobre el rubro "otros ingresos", alega la aplicación por la fiscalización de presunciones de segundo grado que, arbitrariamente aplicadas, generan montos imponibles inexistentes.

Por último destaca que no se produjo la debida deducción del débito fiscal del IVA en determinadas posiciones que detalla.

Adhiere asimismo al recurso presentado por DES ARGENTINA S.A., hace reserva del caso federal y ofrece prueba documental e informativa.

**II.-** A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento de todos los recursos en el mismo escrito de responde, en virtud de las adhesiones formuladas.

Comenzando con el tratamiento de la prescripción opuesta, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 -vigente desde el 1° de agosto de 2015-, confirma la postura asumida por ARBA, de acuerdo con la cual la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria constituye una potestad no delegadas por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Cita precedentes jurisprudenciales en apoyo de tal postura. Agrega que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, puede regular sus institutos en forma particular sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no

delegados por la Provincia al Gobierno Federal, en cuanto se ha reservado el derecho de establecer impuestos y contribuciones y, por tanto, se encuentra facultado para determinar el plazo prescriptivo de tales obligaciones.

Sentada la procedencia de la aplicación de las normas fiscales provinciales, pone de resalto que en materia de prescripción devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo 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. Ergo, el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción, comenzó a correr el 1° de agosto de 2012, el cual se encuentra suspendido desde la notificación de la Disposición Delegada que contiene la intimación al pago, practicada con fecha 4 de agosto de 2016 (fs. 552), hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia.

Por todo ello, entiende que la prescripción opuesta no puede prosperar. Por otra parte, en orden al agravio referido a las presunciones utilizadas por la fiscalización afirma que, habiéndose solicitado a la firma documentación que pruebe el origen de las acreditaciones bancarias detectadas y atento a que la misma no aportó prueba fehaciente durante la fiscalización, que acredite que los fondos se relacionan con la alegada venta de los inmuebles, el ajuste debe ser confirmado.

Indica, puntualmente, en cuanto la presunción del monto por el rubro “Otros Ingresos”, que el contribuyente no aportó la apertura de las cuentas de ingreso que integran el mismo, como así tampoco a qué período corresponden, por lo tanto deben considerarse como ingresos gravados en el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Agrega, que la carga tendiente a desvirtuar los hechos verificados no puede estar más que a cargo de que quien la alega. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

En lo que hace a la prueba ofrecida, expresa que atento a su falta de aporte en etapa de descargo, deviene improcedente.

Por último, ante los diversos planteos de inconstitucionalidad efectuados, expresa la prohibición de su dictado en esta instancia, por disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL:** Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, se hace necesario decidir si se ajusta a derecho la Disposición

Delegada SEFSC N° 4265/16 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

1) Que, a tal efecto, corresponde comenzar por el planteo de prescripción opuesto. Así pues, la parte apelante alega los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 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 tanto 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 ctes.

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 articulares, 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, 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 diferente, 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 (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).

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 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 su cómputo, 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 concebirlas 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 N° 23.548 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 (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 2010 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 28 de marzo de 2011 (Resolución Normativa ARBA N° 83/2010), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 28 de marzo de 2016.

Sin embargo, según constancias de fs. 432/439, el 31 de octubre de 2011 se notificó al contribuyente y sus solidarios de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de "constitución en mora" en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*"...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder 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 solo meses del plazo, el 31/10/2011 se suspende hasta el 31/10/2012, retomando el cómputo pertinente, que hubiese vencido el 28 de marzo de 2017.

Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo el dictado y la notificación de la Disposición Delegada ahora apelada, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, durante los meses de julio y agosto de 2016, conforme surge de las constancias de fojas 540/553 y la posterior presentación de los recursos bajo tratamiento.

Advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de esos recursos genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la dispensa prevista en su artículo 2550.

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en autos uno de los elementos indispensables para la prescripción: la inacción del acreedor.

Concluyo en consecuencia, que 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 2010 no puede prosperar; lo que así Voto.

Disímil es la solución a 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 período fiscal 2010, comenzando a correr el plazo el 1° de enero de 2011 y feneciendo el 1° de enero de 2016, sin verificarse en tiempo útil causal alguna de suspensión o interrupción, correspondiendo declararla prescripta haciendo lugar al planteo sobre el particular; lo que así también Voto.

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

En virtud de lo resuelto en materia de prescripción de la acción fiscal infraccional/sancionatoria, el tratamiento de los agravios vinculados con la sanción aplicada ha devenido abstracto.

2) En cuanto a los agravios de fondo vinculados al ajuste efectuado en autos, corresponde destacar en primer término, que tratamos aquí con una empresa contribuyente del impuesto que no ha declarado ni tributado impuesto alguno durante el período fiscal objeto de determinación de oficio, salvo por las retenciones y percepciones sufridas. Tal conducta ha llevado indudablemente al análisis de distintas fuentes de información en pos de determinar la real situación impositiva de la empresa, utilizando mecanismos de base cierta y base presunta.

Desde esta perspectiva, vale remarcar que la elección del método -en sí mismo- no es pasible de reproche, en tanto uno como otro se encuentran previstos en la ley. Frente a ello, solo cabe evaluar la razonabilidad de la aplicación de aquel que fuera escogido (en igual sentido, Sala II en autos “FRIGORIFICO VILLA DE MAYO S.R.L.”, Sentencia del 18/12/2020, Registro 2957).

He tenido oportunidad de expresar: *“...Como he sostenido en autos “LÓPEZ JOSÉ” (Sentencia de esta Sala, de fecha 25 de junio 2019), los mecanismos de base cierta o presunta no resultan refractarios entre sí. No puede tacharse de irrazonable un proceder como el de la fiscalización de autos desde un enfoque dogmático, en tanto no se demuestre tal extremo en el obrar administrativo ... de conformidad con reiterada doctrina de este Tribunal, no existe una tajante distinción entre los procedimientos de determinación de oficio sobre base cierta o presunta. Así, se ha establecido que el distingo entre determinación sobre base cierta y base presunta no es tan marcada como aparentemente resulta del texto legal. En efecto, una determinación sobre base cierta, esto es sobre la base del conocimiento directo de*

*los hechos que constituyen el hecho imponible y permiten determinar su atribución subjetiva, su valoración cuantitativa y sus caracteres temporales y espaciales no excluye la posibilidad de que algunos de estos elementos componentes sea comprobado mediante presunciones tanto legales como del intérprete. En el orden provincial y tomando como prototipo el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, no hay diferencia alguna entre las dos formas mencionadas en orden al procedimiento, y si sólo respecto de la preponderancia de los elementos ciertos o presuntivos de la determinación (Curso Superior de Derecho Tributario Tomo 1, página 402 y 22 de Dino Jarach). Y si bien cabe admitir que en materia de determinación de oficio debe primar la obtención de la cuantía de la obligación tributaria sobre las bases ciertas, no es menos cierto que el plexo fiscal provincial otorga a la Autoridad Fiscal facultades para descartar y apartarse de la documentación e información suministrada por el mismo contribuyente, indagando e investigando sobre otros elementos de juicio que permitan inferir un desvío en la tributación que derive en la consecuente omisión de impuestos para con el fisco provincial. Y es en estos términos que puedo afirmar que los elementos tomados por la Autoridad de Aplicación fueron pormenorizadamente especificados en la letra de la Resolución en crisis ... no habiendo el sujeto pasivo arbitrado los medios necesarios para aclarar de manera fidedigna de dónde provienen las inconsistencias entre el impuesto declarado y los muy mayores ingresos que pueden deducirse de sus acreditaciones bancarias e informes de ventas con tarjetas, extremos estos que desvirtúan todo el intento defensivo ... Considerando todo lo expuesto, merece respaldo el accionar fiscal ...” (Sala I en autos “LINARES JAIME M. Y COCCARI MARIA C.”, Sentencia del 17/3/2020, Registro 2257).*

Volviendo al análisis del recurso traído, es de observarse seguidamente la ausencia casi total de accionar probatorio, limitándose la apelante a describir conceptos que entiende deben ser deducidos de la base imponible determinada, sin propuesta probatoria concreta en cada caso.

A la par de ello, no se presentó registro contable alguno de la empresa que respalde y explique los movimientos bancarios ni lo relacionen con los ingresos que alega el apelante.

A la par de ello, sin embargo, se observa en el informe de fiscalización obrante a fs. 445 y vta. que del análisis de la facturación de la empresa durante 2009 (para 2010 siquiera tenía formularios de facturación vigentes), surgen ingresos por conceptos distintos a la venta de inmuebles (alquiler de camiones, instalación de gas, trabajos de obra civil, terminaciones de albañilería, entre otros).

Es clara entonces la razonabilidad en inferir la existencia de otros ingresos no declarados por la empresa.

Amen de todo lo expuesto y en pos de llegar a la verdad objetiva, a fs. 597 se ordenó como medida para mejor proveer la producción de una pericia contable, designando a tal efecto un profesional de este Cuerpo y requiriendo al apelante la designación de otro.

Propuesto y aceptado este último (fs. 600/604), a fs. 608/609 presenta informe el perito del tribunal, Cr. Crispiani, quien denuncia una dificultad cierta para llevar adelante la tarea en forma conjunta con el perito de parte, quien finalmente le exhibe al profesional El Libro Diario N° 1 y el Libro Inventario y Balances N° 1, de los cuales se extrajeron copias parciales anexadas a fs. 610/616.

Con respecto al rubro "Otros Ingresos" (objeto de agravio), el Profesional de parte intentó justificarlo como saldo a favor en el Impuesto al Valor Agregado, sin lograr justificar matemáticamente su conformación y sin tener más elementos a exhibir.

Seguidamente se destaca que, si bien se encuentra registrado ese concepto, no se presentó documentación de respaldo ni se expuso el origen conceptual del mencionado asiento.

Otorgándose traslado a la parte, adjunta a fs. 623 nota del perito de parte tratando de justificar la imposibilidad del realizar el informe conjunto, sin agregar elemento alguno que desvirtúe lo antes descripto.

En ese contexto, a fs. 624 se ordena la clausura del período probatorio.

Que ha expuesto nuestra Suprema Corte: *"...El principio de la carga de la prueba contiene una regla de conducta para el juzgador e implica este principio la autoresponsabilidad de las partes por su conducta en el proceso, al disponer de libertad para llevar o no la prueba de los hechos que la benefician y la contraprueba de los que, comprobados por el contrario, pueden perjudicarlas. Se trata de un principio fundamental en el proceso no sólo aplicable en el proceso civil sino también en el contencioso administrativo (B. 50.588, "Del Bueno", sent. del 17-X-1990; B. 60.256, "Van Der Molen" sent. del 8-X-2008; B. 62.787, "S.S.L.", sent. del 30-V-2012; B. 60.309, "Díaz", sent. del 22-VIII-2012). En el proceso administrativo es al accionante a quien incumbe acreditar los hechos que invoca como fundamento de su pretensión porque no actúa en simple instancia recursiva sino en proceso de conocimiento y, de tal modo, debe cumplir con la carga probatoria que impone el onus probandi (B. 66.241, "Ashira S.A", sent. del 3-VII-2013)..."* (SCBA, Sentencia del 26 de octubre de 2016, en la causa B. 62.395, "Yapur, Fortunato Rodolfo contra Provincia de Buenos Aires (Trib. Ctas.). Demanda contencioso administrativa"

Por lo expuesto, dando por reproducidos los argumentos del juez administrativo

actuante en los considerandos del acto apelado, a cuya lectura remito en honor a la brevedad (fs. 541/543), corresponde confirmar el ajuste efectuado, lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/7 del alcance 1 que corre agregado como fojas 557 y fojas 1/8 del alcance 3 que corre agregado como fojas 566, respectivamente por el Dr. Enrique Luis Condorelli, representación de la firma DES ARGENTINA S.A., y por el Sr. Carlos Alberto González, por derecho propio y con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4265 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 29 de julio de 2016. 2º) Revocar por prescripción la multa dispuesta en el artículo 5º de la citada Disposición. 3º) Confirmar el acto apelado en lo demás en que ha sido objeto de agravio.

**VOTO DEL CONTADOR RODOLFO DAMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, a partir de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4265/16, en primer término debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al rechazo resuelto por el Vocal Instructor de la prescripción planteada contra la vigencia de las correspondientes facultades determinativas del Fisco (ello, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, a 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 lo vinculado al régimen jurídico aplicable al caso y la limitación de las potestades locales a la hora de regular la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” –Conf. Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional–); lo que así declaro.

Por su parte, en relación con el planteo prescriptivo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar sanciones, lo primero que debo advertir es que la controversia suscitada en este punto, debe ser resuelta a partir de la regulación que contempla el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, al ser este el marco regulatorio que expresamente han invocado las partes a tal fin.

En este último sentido, ha expresado la SCJBA que: “*Al respecto, y más allá de que este Tribunal ha sostenido que la eventual aplicación del principio iura novit curia en materia de prescripción le permite al sentenciante determinar la norma que rige en el caso (conf. Arts. 34 inc. 4 y 163 inc. 6, CPCC) e, incluso, el plazo concreto a computar a tal fin, ello requiere que dicha defensa haya sido oportunamente argüida por las partes (doctr. Art. 3.964, Cód. Civ.; causas Ac. 64.885, sent. de 14-VII-1998; C. 96.165, sent. de 17-VI-2009; e.o.), y, además, que no se alteren ni las bases fácticas de la controversia, ni la causa de la pretensión, ni el concreto petitum*

*(objeto) de la defensa interpuesta (v., por ej., causa C. 116.630, 'Transporte Atlántico del Sud S.R.L.', sent. de 8-IV-2015). Asiste entonces razón al quejoso en tanto esboza que el a quo excedió su competencia cuando -tal como surge del relato efectuado precedentemente- modificó el término quinquenal de prescripción determinado por la señora magistrada de primera instancia a pesar de que ninguna de las partes -y, en particular, el Fisco- se había agraviado de esa parcela del decisorio, infringiendo así las pautas antes sentadas." (SCJBA in re "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque, Jesús. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 28 de agosto de 2021, N° de Registro 138; el subrayado me pertenece).*

Aclarado entonces lo que antecede, cabe señalar que el Art. 157 del Código Fiscal, vigente a la fecha de comisión de la infracción, establecía: "*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...*". Y que, por su parte, el Art. 159 de dicho código, disponía entonces: "*El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las multas comenzará a correr desde el 1º 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*".

Así, resulta evidentemente fundamental establecer cuándo se habría cometido la infracción imputada.

Frente a ello, debo advertir que he señalado oportunamente, que considero que la infracción prevista en el Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, sanciona al contribuyente que incumple -total o parcialmente- su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración jurada anual determinativa correspondiente, o por ser inexacta la presentada (Conf. Arts. 209 y 210 del Código Fiscal).

Ello, por cuanto, con independencia del nacimiento de la obligación tributaria (en el caso, a las 24 Hs. del 31 de diciembre de cada año), lo importante es, a los fines sancionatorios, establecer si el contribuyente ha determinado su obligación de pago con arreglo a la misma.

Consecuentemente, cabe concluir en el caso: 1) que el plazo quinquenal de prescripción previsto en el Art. 157 del Código Fiscal, nació, para el período fiscal 2010, el 1ro. de enero del año 2012, a raíz del diferimiento del inicio del cómputo establecido en el Art. 159 de dicho código; 2) que ello es así, toda vez que el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual determinativa operó el 28 de marzo de 2011 (Conf. Resolución Normativa N° 83/10, Anexo III -ARBA-); 3) que previo a su vencimiento, el 1ro. de enero de 2017, la

Autoridad de Aplicación dictó la Disposición Delegada SEFSC N° 4265/16, notificándola el 3 de agosto de 2016 (ver fojas 548).

Conforme lo expuesto, corresponde rechazar el planteo prescriptivo opuesto también en este punto; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, en lo relacionado con las restantes cuestiones controvertidas, adhiero –en virtud de ellos fundamentos expuestos en su voto– al criterio resolutivo adoptado por el Vocal instructor; lo que así declaro.

En tal sentido, dejo expresado mi voto.

**POR ELLO, VOTO:** Rechazar los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en representación de la firma “DES ARGENTINA S.A.”, y por el Sr. Carlos Alberto González, por derecho propio, con el patrocinio letrado del citado profesional, y confirmar la Disposición Delegada SEFSC N° 4265/16, en cuanto ha sido materia de agravios.

**VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA:** Que adhiero al voto del vocal Instructor Dr. Angel C. Carballal, habida cuenta las razones de hecho y de derecho puestas de manifiesto. Así lo dejo expresado.

**POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE:** 1°) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/7 del alcance 1 que corre agregado como fojas 557 y fojas 1/8 del alcance 3 que corre agregado como fojas 566, respectivamente por el Dr. Enrique Luis Condorelli, representación de la firma DES ARGENTINA S.A., y por el Sr. Carlos Alberto González, por derecho propio y con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4265 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 29 de julio de 2016. 2°) Revocar por prescripción la multa dispuesta en el artículo 5° de la citada Disposición. 3°) Confirmar el acto apelado en lo demás en que ha sido objeto de agravio. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.







**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**  
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

**Providencia**

**Número:**

**Referencia:** “DES ARGENTINA S.A.” - 2360-0331192/2011

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-26566360-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4945.