



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

### Sentencia TFABA

**Número:**

**Referencia:** Corresponde al expete nro 2360-129079/18 -- "INC S.A.".

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-129079, año 2018, caratulado "**INC S.A.**".

**Y RESULTANDO:** Que se elevan estas actuaciones a raíz del recurso de apelación presentado a fojas 1283/1321 por el Dr. Gustavo Grinberg como apoderado de INC SA y como gestor de negocios (según art. 48 del CPCC) de los Sres. Daniel Oscar Fernández, Leandro Héctor Zippilli, Marcelo Néstor Rodríguez Cáceres, Juan Pablo Silva y Diego Martín Tolcachir (cuyas ratificaciones obran a fojas 1395, 1396, 1397, 1398 y 1399), contra la Disposición Delegada SEATYS N°3264, dictada con fecha 7 de junio de 2022, por el Departamento de Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la resolución citada (que obra a fojas 1212/1270) se determinan las obligaciones fiscales de la sociedad del epígrafe, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2015 (Enero a Diciembre), por el ejercicio de las actividades verificadas: "Venta de motocicletas y de sus partes, piezas y accesorios, excepto en comisión" (Cód. NAIIBB 504011), "Venta al por menor en hipermercados con predominio de productos alimenticios y bebidas" (Código NAIIB 521110), "Venta al por menor de tabaco, cigarros y cigarrillos" (Código NAIIB 521191), "Venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería" (Código NAIIB 523110), "Preparación y venta de comidas para llevar n.c.p." (Código NAIIB 552290), "Servicios prestados por playas de estacionamiento y garajes" (Código 633120), "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." (Código NAIIB 659990), "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con

bienes propios o arrendados n.c.p.” (Código NAIIB 701090), “Venta al por mayor de materias primas pecuarias incluso animales vivos” (Código NAIIB 512121), “Venta al por menor de libros y publicaciones” (Código NAIIB 523810), “Venta al por menor en supermercados con predominio de productos alimenticios y bebidas” (Código NAIIB 521120), “Servicios empresariales n.c.p.” (Código NAIIB 749900), “Venta al por menor de abonos y fertilizantes” (Código NAIIB 523913), “Servicios de publicidad excepto por actividades de intermediación” (Código NAIIB 743010) y “Elaboración de galletitas y bizcochos” (Código NAIIB 154110), estableciéndose diferencias a favor del Fisco (art. 5°) por la suma de Pesos treinta y cuatro millones trescientos treinta y cinco mil ciento setenta con noventa centavos (\$ 34.335.170,90), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (TO. 2011). Por el art. 6° se reconocen saldos a favor del contribuyente por las posiciones 04/2015 y 07/2015. En el art. art. 7° se aplica una multa por omisión equivalente al 6,50% del monto dejado de oblar, conforme lo dispuesto en el art. 61 del Código Fiscal (T.O. 2011). Por último, se dispone (art. 10°) que atento a lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos los Sres. Daniel Oscar Fernández, Leandro Héctor Zippilli, Marcelo Néstor Rodríguez Cáceres, Juan Pablo Silva y Diego Martín Tolcachir.

Recibidas las actuaciones ante este Tribunal, a fojas 1392 se adjudican las mismas a la Vocalía de la 6ta. Nominación de la Sala II a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi para su instrucción.

Tras cumplir los pasos procesales a fs. 1410 se ordena correr traslado del Recurso de Apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 1414 y siguientes la pertinente contestación.

A fojas 1432, Se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal, en carácter de Vocal subrogante (conforme lo dispuesto por el Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dr Jorge Saverio Matinata en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Extraordinario N° 102/22, Acuerdo Ordinario N° 61/23 y Acta N° 13/24). Atento el estado del procedimiento, se dispone el tratamiento de las cuestiones de pronunciamiento previo introducidas por la parte apelante y, se llaman autos para resolver (arts. 122 y 123, de Código Fiscal t.o. 2011).

**Y CONSIDERANDO:** Que en el libelo recursivo se realiza un somero detalle de los antecedentes de autos, para luego agravarse del ajuste fiscal efectuado.

En primer lugar, plantea la prescripción de las facultades del Fisco para determinar las obligaciones fiscales de la firma de autos por los períodos de enero a diciembre de 2015, alegando la preeminencia de las normas del Código Civil sobre la temática,

sustentándose en diversos criterios sentados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. En orden a ello, propone la aplicación de la prescripción quinquenal del Código de fondo, cuyo plazo empieza a correr desde la fecha del título de la obligación (anticipos). Agrega que las pautas del Código Fiscal sobre el tema son inconstitucionales al extender el plazo prescriptivo y que resultan irrazonables.

Opone la excepción de prescripción respecto a la aplicación de la multa, por aplicación del principio de la ley penal más benigna (art. 2 del Código Penal), en subsidio, pide la inconstitucionalidad del art. 161 del Código Fiscal.

Solicita se declare la nulidad del acto por violación del debido proceso, al haberse realizado la determinación de deuda sobre base presunta, cuando dicha metodología resulta excepcional y subsidiaria. Cita jurisprudencia.

**II.-** A su turno la Representación Fiscal al contestar el traslado que le fuera oportunamente conferido, rechaza ambos planteos de pronunciamiento previo formulados por los apelantes alterando el orden de su tratamiento.

Tras referir que los agravios planteados reeditan los expuestos, en instancias anteriores y que ya fueron tratados y resueltos, comienza con rechazo del pedido de nulidad, sosteniendo que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, recordando que, conforme jurisprudencia de este Cuerpo, 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, no existiendo la nulidad por la nulidad misma.

Agrega que en el acto en crisis se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a la determinación de la pretensión fiscal en crisis, exponiéndose las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables. Entiende que se ha dado debida motivación al acto, explicándose con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico, fundamento normativo y modalidad de determinación utilizada, aclarándose que la descripción del procedimiento llevada a cabo, constituye el relato en que se ha apoyado la Agencia para concluir en la existencia de diferencias a su favor. Cita jurisprudencia.

Argumenta que ante el pedido de la prescripción opuesta, se reafirma la validez de las potestades locales en punto a la regulación de dicho instituto, analizando detenidamente lo dispuesto en los artículos 1, 5, 31, 75 Inc. 12, 104, 105 y 121 de la Constitución Nacional y 2532 del Código Civil y Comercial vigente, efectuando diversas citas de ponencias presentadas ante la Comisión Bicameral para la reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación, y

afirmando que aquéllas no han sido delegadas al Congreso de la Nación. Todo ello, referenciando a su vez diversos precedentes de este Tribunal y advirtiendo que la Ley nacional N°11683 no ha merecido las mismas objeciones constitucionales, lo que coloca a las provincias y a la CABA en una clara situación de inferioridad. En este marco, y con posterioridad a realizar distintas consideraciones acerca de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad en nuestro régimen constitucional, y del deber de seguir los precedentes de la CSJN por parte de los tribunales inferiores, efectúa entonces el pertinente cómputo del plazo a la luz de lo dispuesto por los Arts. 157, 159 y 161 del Código Fiscal vigente y concluye que el planteo incoado no debe prosperar.

**III.- Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi:** Que, conforme el estado de las actuaciones, corresponde atender a las cuestiones planteadas, dejando constancia de manera preliminar que, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éste, advierto que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante el recurso en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir las disposiciones apeladas ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva la sanción aplicada por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Luego, en relación a la nulidad opuesta por los apelantes por afectación del debido proceso al haber el Fisco utilizado un método presuntivo para establecer la materia imponible en los periodos verificados.

En primer lugar, debo señalar que conforme el artículo 128 del Código Fiscal (T.O 2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada por los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que debe presentar el acto de determinación, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido y eficaz y que cause los efectos jurídicos propios.

Ahora bien, de la lectura de la resolución impugnada, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones a

cargo del contribuyente. Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal, con ponderación de los elementos existentes en el expediente, que fueron recabados por el Fisco y adjuntados oportunamente con el descargo.

Conforme surge del contenido del acto, la Autoridad Fiscal ha ceñido exclusivamente la determinación sobre base presunta (conforme art. 46, tercer párrafo del Código Fiscal) respecto al ajuste del monto imponible por ingresos correspondientes a notas de crédito emitidas por los proveedores de INC SA y notas de débito expedidas por INC SA a sus proveedores, utilizando para el resto de las cuestiones debatidas una determinación sobre base cierta.

Sobre el punto ya he sentado posición in re “Calza Carlos Luis (SIDERAR SA)”, sentencia de Sala II del 7 de agosto de 2018 (Registro N°2690) que no existe una tajante distinción entre los procedimientos de determinación de oficio sobre base cierta o presunta y que, a su vez, no debe confundirse la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, se trata de la justicia de la decisión, cuestión que constituye una cuestión de fondo que debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

En consecuencia y por los fundamentos volcados en los considerandos precedentes, concluyo que no se comprueba la existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha que se persigue. En orden a ello, la nulidad impetrada carece de andamiaje, lo que así declaro.

Seguidamente, corresponde analizar los planteos prescriptivos opuestos por la apelante contra la vigencia de las potestades determinativas y sancionatorias del Fisco, vinculadas al período fiscal 2015.

En este sentido, y en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la ARBA, cabe señalar de forma preliminar –en atención a los argumentos que sustentan a dichos planteos– que la limitación de las potestades locales en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia tributaria, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas, abordada y resuelta –a los fines que interesan en la presente instancia– por la CSJN en el conocido fallo “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” (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas provinciales que reglamentan la prescripción

en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, y afirmó que el mentado instituto (la prescripción liberatoria), al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho, criterio que –posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, “Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)”, “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L.” de fecha 8 de octubre de 2009, “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés – Ejecutivo– apelación - recurso directo” (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011, “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”, “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”, del 21 de junio de 2018, y “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”, de fecha 5 de noviembre de 2019]. En este contexto, y frente a lo dispuesto por el Art. 12 del Código Fiscal (que establece: “*Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*”), debo recordar que, 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; voto a cuya lectura remito en honor a la brevedad), a raíz de lo resuelto por la CSJN en el fallo “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A” (citado) y la firmeza del fallo de la SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, del 16 de mayo de 2018 (a partir del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión), sostuve que, en los casos bajo juzgamiento, correspondía adoptar la doctrina que emergía del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de los tributos– se oponían a lo regulado en la normativa de fondo pertinente (abandonando así la postura prudentemente restrictiva que, respecto del citado artículo del Código Fiscal, adoptara hasta entonces).

Todo ello, sin perjuicio de señalar que este Cuerpo, en numerosos precedentes, ha sostenido que las provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del

derecho bajo análisis, un ámbito de competencia no delegado a la Nación (vía artículo 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevaron a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado.

Ahora bien, los casos así resueltos de los que diera cuenta en los párrafos precedentes se vincularon, sin excepción, a períodos anteriores a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial que nos rige (Ley N° 26.994, B.O. del 8 de octubre de 2014; vigente desde el 1° de agosto de 2015, Ley N° 27.077, B.O. del 19 de diciembre de 2014). Y dicha circunstancia resulta destacable toda vez que el nuevo texto legal establece –entre sus disposiciones más importantes– que las legislaciones locales podrán regular la prescripción liberatoria en cuanto al plazo de tributos (artículo 2532), y que el plazo genérico de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local (artículo 2560).

Así, frente al cuestionamiento que pudiera surgir acerca de la vigencia –o no– de la doctrina sentada por la CSJN en autos “Filcrosa” (citado), considero necesario resaltar que esta última se sostiene, tal como destaqué *ut supra*, en una interpretación de base constitucional (es decir, en el sentido y alcance que corresponde otorgar a las normas constitucionales; en el caso, Arts. 121, 126, 75 Inc. 12, 31 y Ccs. de la Constitución de la Nación Argentina), y no de nivel legal. Conforme ello, el cambio normativo experimentado en este último nivel, a raíz de la entrada en vigor del nuevo Código Civil y Comercial, en modo alguno podría modificar y/o derogar aquella doctrina.

Lo expuesto me lleva a concluir que no existen elementos suficientes para abandonar la postura que adoptara en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (citado), y, en consecuencia, adelanto que analizaré la prescripción incoada a la luz del criterio que dimana del citado precedente aplicando –en atención al período fiscal bajo juzgamiento– el Código Civil y Comercial vigente.

No resulta ocioso destacar, a mayor abundamiento, que dicha solución se encuentra en línea con el criterio que expusiera en numerosos precedentes de este Tribunal a la hora de juzgar el plazo de suspensión aplicable a la notificación de la liquidación de diferencias o de la resolución de inicio (como actos susceptibles de interpelar fehacientemente al deudor, en los términos de la doctrina sentada por la CSJN *in re* “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR– resol. 389/09 y otros s/

proceso de conocimiento”, del 21 de junio de 2018; ver *infra*), utilizando el término de un (1) año, previsto en el 2do. párrafo del Art. 3986 del Código Civil, para aquellos casos en que dicha notificación se hubiera practicado durante su vigencia; y el término de seis (6) meses, contemplado por el Art. 2541 del Código Civil y Comercial, cuando la misma se hubiera practicado con posterioridad a la entrada en vigor de este último (esto es, el 1° de agosto de 2015).

En definitiva, bajo el criterio expuesto, y de conformidad con las consideraciones que desarrollaré en los párrafos siguientes, vinculados al plazo de prescripción aplicable y el sentido y alcance que corresponde otorgar al nuevo Art. 2532 del Código Civil y comercial, es que debe realizarse el cómputo pertinente; lo que así declaro.

Así, cabe recordar en primer lugar que el artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa, que: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código...*”; y que si bien el Art. 2562 Inc. “c” del Código Civil y Comercial de la Nación establece que: “*Prescriben a los dos años: c) el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos...*”, no menos cierto es que el Art. 2532 de este último señala: “*En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos*” (el subrayado me pertenece).

Debo resaltar en este punto, que se han verificado en doctrina y jurisprudencia diversas posturas interpretativas acerca del alcance de esta última norma. Sin embargo, y con independencia de la opinión del suscripto acerca de la validez constitucional, o no, que encierra la delegación de facultades que propone (análisis que resulta vedado en la instancia a raíz de lo dispuesto por el Art. 12 del Código Fiscal), he arribado al convencimiento de que el CCyC, habida cuenta de que **no estipula de manera expresa** que las jurisdicciones locales -respecto de la materia prescriptiva- se rigen por sus propias normas, sino que, por el contrario, **especifica que tan solo el plazo será fijado por ellas**, ninguna otra condición establecida por la norma local resulta aplicable.

Al respecto, comparto las consideraciones que expusiera el Juez doctor Genoud en el fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL” (citado).

En dicho precedente, sostuvo el magistrado: “*Se impone entonces analizar las consecuencias que proyecta el cambio de legislación [en referencia al nuevo Código Civil y Comercial] sobre la mentada doctrina de la causa ‘Filcrosa’ y sobre la adoptada por esta Corte en la causa C. 81.253, ‘Cooperativa Provisión Almaceneros*



*Minoristas de Punta Alta Limitada'*, sentencia de 30-V-2007, a partir de la cual se siguió la orientación fijada en el aludido precedente del Máximo Tribunal federal. En una aproximación inmediata, parece contundente que el legislador nacional cedió al ámbito provincial la posibilidad de regular acerca del tiempo de extinción de las obligaciones en materia impositiva. De allí en más, ya no es dable predicar la doctrina mencionada sin cortapisas".

Partiendo de dicha base, y luego de analizar la doctrina sentada por la CSJN en la causa "Filcrosa" (destacando particularmente que los extremos de la misma son consistentes con la línea jurisprudencial que la Corte federal desarrolló desde el caso "Tomasa de Vélez Sarsfield contra Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires", fallado en 1882 –Fallos: 23:647; 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344–), señaló: "*III.1. De lo llevado hasta aquí, no encuentro en la jurisprudencia reseñada ningún argumento que permita definir la atribución local para avanzar en los aspectos vinculados a la prescripción tributaria en situaciones como las que se presentan en este caso, al margen de su plazo. III.2. En procura de dilucidar dicho interrogante, las palabras que integran el nuevo texto legal parecerían limitar la habilitación al solo diseño de los plazos de extinción. Ello atento a que el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley. En efecto, la primera fuente de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma, y ello es así pues no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por ésta, pues de hacerlo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (Fallos: 313:1007)" (el subrayado me pertenece).*

Así, sostuvo finalmente: "*IV. Por lo expuesto he de concluir que la atribución que confiere el art. 2.532 del nuevo cuerpo legal al legislador provincial, se refiere exclusivamente a la fijación del plazo de prescripción de los tributos locales y de allí que, en lo relativo a la forma de determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias provinciales, cuestión debatida en autos, a mi juicio ha de quedar incólume la doctrina sentada por esta Corte en la causa C. 81.253, "Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada", sentencia de 30-V-2007*".

Y por lo demás, a juicio del suscripto dicha conclusión resulta reforzada a poco que se repare en que la delegación prevista por el Art. 2532 del Código Civil y Comercial, limitada al plazo de prescripción *stricto sensu*, resulta ser una solución razonable

frente el exiguo plazo de dos (2) años al que, de lo contrario, quedaría sujeta la vigencia de las facultades determinativas del Fisco, por aplicación de lo establecido en el Art. 2562 Inc. “c” de dicho cuerpo normativo.

Consecuentemente, en virtud de lo dispuesto por el Art. 2532 del Código Civil y Comercial, corresponde aplicar al caso de autos, el plazo quinquenal previsto por el Art. 157 del Código Fiscal vigente. Por su parte, con respecto al inicio del cómputo de la prescripción, resultando inaplicable lo establecido en el artículo 159 del referido ordenamiento tributario (en virtud del diferimiento que establece con respecto a este tópico), cabe entonces preguntarse, a la luz de lo dispuesto por el Art. 2554 del Código Civil y Comercial (que dispone: *“El transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible”*), cuándo debe tenerse por iniciado el mismo.

En este sentido, corresponde advertir que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de período fiscal anual; esto es, se determina mediante una declaración jurada anual, que se presenta junto con el pago del último anticipo. Así lo establece el Código Fiscal en el artículo 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y en el segundo párrafo del artículo 210 (que expresamente señala: *“Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período”*).

Lo expuesto resulta trascendental, a poco que se repare en: 1) que conforme lo ha sostenido la CSJN, una vez vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, la Administración Fiscal no puede reclamar el pago de anticipos (Fallos 329:2511); y 2) que no resulta aplicable en este punto, lo resuelto por la CSJN en autos “Fisco c/Ullate, Alicia Inés” y/o “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto”, por versar sobre tributos que no presentan extremos asimilables al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A todo ello cabe agregar que, la anualidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecida en los citados artículos 209 y 210 del Código Fiscal, resulta –en rigor– una exigencia ineludible que deriva del artículo 9, inciso b), apartado 1, de la Ley N° 23.548 (Coparticipación Federal de Recursos Fiscales), cuya afectación involucra –en principio– una cuestión constitucional y expone a la jurisdicción local a las consecuencias previstas en el artículo 13 de la citada Ley Convenio. En el referido artículo 9, dispone: *“1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: ... Se determinarán sobre la base de los ingresos del período... Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal... Los períodos fiscales serán anuales...”* (a cuyos términos ha adherido la

Provincia de Buenos Aires mediante Ley N° 10.650 –B.O. 20/07/88–).

En consecuencia, corresponde sostener que el término quinquenal establecido para la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación comienza a correr con el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto bajo estudio.

En tal contexto, analizando el período fiscal 2015, debo destacar que el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual operó el 30 de junio de 2016 (Conf. Resolución General C.A. N° 14/14).

Así, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 1 de julio 2016, y habría vencido a las 24 Hs. del 30 de junio del año 2021, de no haber mediado el 01 de junio de 2021, la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (ver fojas 282/283 y 286), circunstancia esta última que suspendió el curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el artículo 2541 del Código Civil y Comercial, el cual establece: “*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*”.

Resulta necesario advertir en este punto, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto (la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor –conforme lo previsto en la norma transcrita en el párrafo anterior– en el fallo “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros” (*ut supra* citado; ver considerando 6to.).

En este marco, entonces, reanudado el cómputo del plazo quinquenal en cuestión, el día 01 de diciembre de 2021, y su vencimiento se produjo a las 24 Hs. del 31 de diciembre de 2021.

Así las cosas, habiendo sido dictada la Disposición Delegada SEATYS N°3264, dictada con fecha 07 de junio de 2022, por el Departamento de Relatoría II (y notificada con posterioridad, ver fojas 1271 y ss.) corresponde hacer lugar al planteo opuesto.

Finalmente, cabe señalar que en virtud de como propongo resolver estas cuestiones de previo y especial pronunciamiento, resulta innecesario que me pronuncie con respecto a los restantes agravios incoados por la apelante, al haber devenido abstracto su tratamiento; lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO: 1)** Hacer lugar a las cuestiones previas incoadas en el recurso

de apelación presentado a fojas 1283/1321 por el Dr. Gustavo Grinberg como apoderado de INC SA y como gestor de negocios (según art. 48 del CPCC) de los Sres. Daniel Oscar Fernández, Leandro Héctor Zippilli, Marcelo Néstor Rodríguez Cáceres, Juan Pablo Silva y Diego Martín Tolcachir (cuyas ratificaciones obran a fojas 1395, 1396, 1397, 1398 y 1399), contra la Disposición Delegada SEATYS N°3264, dictada con fecha 7 de junio de 2022, por el Departamento de Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones tributarias y aplicar sanciones, vinculadas al período fiscal 2015 y en consecuencia, revocar la citada Disposición. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

**Voto Dr Angel Carlos Carballal:** Llamado a votar en segundo término en el marco de las presentes actuaciones, debo dejar planteada mi adhesión al tratamiento otorgado por mi Colega, en este caso Instructor, sobre la nulidad planteada por la apelante, extremo que no se ha de extender a la prescripción de las facultades fiscales para la acción de determinación de oficio ejercida en autos, relacionada con el período fiscal 2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La parte apelante alega en su defensa, los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), 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 en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia. Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblado toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos

jurídicos que las reconocen y regula.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes..

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

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

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que

la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts 121, 126 y concordantes de la CN).

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

En definitiva, existe en la jurisprudencia de nuestros Altos Tribunales un claro límite a la aplicación de la doctrina “Filcrosa”: el 1° de agosto de 2015. Luego de ello, no se reconocen nuevos precedentes jurisprudenciales que hayan evaluado la cuestión, a la luz de la expresa contradicción entre la mentada doctrina pretoriana y la reacción del Congreso Nacional ante la misma, con la sanción del Nuevo Código Civil y

Comercial de la Nación, vigente al momento de producirse el vencimiento de las obligaciones perseguidas en autos, según artsículos 7 y 2537 de la Ley N° 26.994.

Recordemos que el Senado de la Nación intervino sobre el particular, asumiendo la responsabilidad de reaccionar a la doctrina "Filcrosa".

La cuestión se introdujo en el debate parlamentario a propuesta de la Senadora Giménez, de la Provincia de Misiones, quien dio lectura durante el debate parlamentario a una carta remitida por el Presidente de la Legislatura local (Dr. Rovira), por la que rogaba se respeten las autonomías y potestades originarias provinciales. Pidió *"que se excluya expresamente la aplicación a las relaciones jurídicas nacidas al amparo del derecho público provincial, al igual que las disposiciones procesales que son materias exclusivamente locales y que deben regirse por leyes provinciales"*. Asimismo, advirtió que la autonomía provincial en materia tributaria *"es una de las prerrogativas de mayor trascendencia para los estados provinciales, porque constituye su más importante fuente de ingresos y no puede ser menoscaba en forma alguna por el Estado nacional"*. Remarcó especialmente la vital importancia que reviste el instituto de la prescripción en el ordenamiento jurídico de cualquier Estado pues al ser un instituto de carácter netamente procesal su regulación constituye una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado nacional. El Senador Pichetto, por Río Negro, acompañó la iniciativa, advirtiendo que el Código Unificado no debía entrometerse, de ninguna manera, en temas como los plazos de prescripción, materia de derecho público provincial o municipal. (Versión taquigráfica. 19ª reunión, 9ª sesión, 27/28 de noviembre de 2013, Cámara de Senadores, págs. 96/99 y 143 - [www.senado.gov.ar/parlamentario/sesiones/tac?page=3](http://www.senado.gov.ar/parlamentario/sesiones/tac?page=3)). Como consecuencia de ello, se introdujo el texto que lucen actualmente los artículos, ubicados en un título concerniente a prescripción y caducidad: Art. 2532: *"En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos"*. Art. 2560: *"Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local."*

Asimismo, cuando estas normas se refieren literalmente a las facultades para establecer el aspecto temporal (plazo), es razonable interpretar que se refiere a todos los aspectos regulados de la prescripción. Si el legislador hubiera querido limitar la potestad de las provincias sólo a la definición del lapso de tiempo, hubiera bastado con lo dispuesto en el art. 2560, el cual, después de establecer que el plazo genérico es de cinco años, agrega: *"excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local"*. Sin embargo, también contempla la facultad de las legislaturas locales para legislar sobre esta materia en el Capítulo 1, sobre "Disposiciones

comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva". Allí, al definir el ámbito de aplicación de las normas que regulan la prescripción liberatoria, el art. 2532 establece: "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos". Si tenemos en cuenta que las diferentes secciones de ese capítulo prevén sobre la suspensión, interrupción y dispensa de la prescripción, es evidente que lo dispuesto en el art. 2532 comprende todos los aspectos regulados en el mismo capítulo y no sólo el aspecto temporal, que tiene su norma específica en el art. 2560.

Mas, sin perjuicio de cualquier especulación que este Vocal puede hacer sobre el punto bajo análisis, es INDUDABLE que la Corte Suprema debe resolver si su Doctrina Filcrosa se mantiene en contradicción con la voluntad legislativa, o bien (como expresara la Dra. Argibay en "Casa Casmma" del 26.03.2009, por ejemplo), aquella reacción debe terminar con el criterio pretoriano, todo ello con posterioridad a la entrada en vigencia del Nuevo Código Civil y Comercial, el 1° de agosto de 2015.

Sentado lo anterior, debe traerse al análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2016 (Conf. Resolución General C.A.C.M. N° 14/2014).

Consecuentemente, no teniendo este Tribunal facultades para avanzar sobre el análisis de constitucionalidad de normas tributarias, por fuera de precisos precedentes de los Altos Tribunales directamente aplicables a la cuestión, no puede apartarse la evaluación de este instituto de su regulación por el Código Fiscal provincial (artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70).

Y en tal sentido, se entiende absolutamente procedente la evaluación que realiza el juez administrativo en los considerandos del acto apelado , así como la Representación Fiscal en su alegato, correspondiendo rechazar la prescripción opuesta, en base a lo establecido por los artículos 157, 159 y 161 del Código Fiscal. Consecuentemente, corresponde el rechazo de la prescripción opuesta, lo que así voto.

Distinta es la solución 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, habiendo comenzado a correr el plazo el 1° de enero de 2016 y feneciendo el 1° de enero de 2021, sin verificarse en tiempo útil, causal alguna de suspensión o interrupción, corresponde declararlas prescriptas, haciendo lugar al



planteo sobre el particular (conf. artículos citados del CF).

Asimismo, encontrando fundamento suficiente en 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. Como consecuencia de todo lo expuesto, de ser acompañado en el tercer voto de esta Sentencia, deberían los actuados volver al Vocal Instructor en pos de resolver los agravios de fondo traídos por los apelantes, lo que así propongo.-

**POR ELLO, VOTO: 1º)** Hacer lugar parcialmente a las cuestiones previas incoadas en el recurso de apelación presentado a fojas 1283/1321 por el Dr. Gustavo Grinberg como apoderado de INC S.A. y como gestor de negocios (según art. 48 del CPCC) de los Sres. Daniel Oscar Fernández, Leandro Héctor Zippilli, Marcelo Néstor Rodríguez Cáceres, Juan Pablo Silva y Diego Martín Tolcachir (cuyas ratificaciones obran a fojas 1395, 1396, 1397, 1398 y 1399), contra la Disposición Delegada SEATYS N°3264, dictada con fecha 7 de junio de 2022, por el Departamento de Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones vinculadas al período fiscal 2015 y en consecuencia, revocar la multa dispuesta en el artículo 7º del acto apelado. **3º)** Rechazar las restantes cuestiones traídas como de previo pronunciamiento. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase al Sr. Vocal Instructor para la continuidad del trámite de autos.

**Voto del Dr Jorge Saverio Matinata:** Adhiero en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por el Vocal Dr. Ángel Carballal; y conforme fue establecido por la CSJN en el precedente “Cerámica San Lorenzo”, Fallos 307:1094, entiendo como argumento interpretativo aplicable al caso, anclado en la distribución constitucional y federal de competencias tributarias (cfme. arts. 75 inc. 2º y ccdtes. de la Constitución Nacional) que, si la normativa local puede regular todo lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, también puede regular todo lo relativo a su exigibilidad y extinción, con eje en Jurisprudencia Subnacional Comparada sentada por el TSJCABA “Sociedad Italiana de Beneficencia”, sentencia de fecha 17/11/2003. Así lo dejo expresado.

**POR MAYORÍA, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar parcialmente a las cuestiones previas incoadas en el recurso de apelación presentado a fojas 1283/1321 por el Dr. Gustavo Grinberg como apoderado de INC SA y como gestor de negocios (según art. 48 del CPCC) de los Sres. Daniel Oscar Fernández, Leandro Héctor Zippilli, Marcelo Néstor Rodríguez Cáceres, Juan Pablo Silva y Diego Martín Tolcachir

(cuyas ratificaciones obran a fojas 1395, 1396, 1397, 1398 y 1399), contra la Disposición Delegada SEATYS N°3264, dictada con fecha 7 de junio de 2022, por el Departamento de Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2°)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones vinculadas al período fiscal 2015 y en consecuencia, revocar la multa dispuesta en el artículo 7° del acto apelado. **3°)** Rechazar las restantes cuestiones traídas como de previo pronunciamiento. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase al Sr. Vocal Instructor para la continuidad del trámite de autos.



**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

**Providencia**

**Número:**

**Referencia:** Corresponde al Expte N°2360-129079/18 "INC S.A"

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2024-19499319-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° 3497 .-