



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

LA PLATA, en la fecha del registro.-----

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0013048, año 2018, caratulado "BUNKERBAIRES S.A.".-----

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fojas 305/344, por la Dra. Silvana M. Garrido Santos y el Dr. Horacio D. Díaz Sieiro en carácter de apoderados del Sr. Federico Guillermo Sebastián Risler, contra la Disposición Delegada (SEATYS) N° 1287, dictada por el Departamento de Relatoría I, el 13 de mayo de 2020.----

-----Por el acto citado, obrante a fojas 277/302 se determinan las obligaciones fiscales de la firma " BunkerbaIRES S.A." en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2013 (enero a diciembre), por el ejercicio de la actividad verificada "servicios de transporte fluvial de carga", (Código NAIIB: 612100), estableciendo por su artículo 5° las diferencias adeudadas al Fisco en la suma de Pesos catorce millones doscientos noventa y seis mil cuatrocientos ocho mil quinientos cuarenta con 30/100 (\$ 14.296.540,30), que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, correlativos de años anteriores y modificatorias). Asimismo, se establece por artículo 6° una multa por omisión equivalente al veinte por ciento (20%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, primer párrafo del Código Fiscal.-----

-----Finalmente, mediante artículo 9°, se declara la responsabilidad solidaria del señor Risler Federico Guillermo Sebastián, de conformidad a lo normando por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del citado texto legal.-----

-----A foja 511 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), y se adjudica a foja 513 la causa a la Vocalía de 8va. Nominación, interviniendo la Sala III. Asimismo, se impulsó el trámite de las actuaciones y se intimó para que en el plazo de diez (10) días se acredite el pago de la contribución establecida en el artículo 12 inciso g) "in fine" de la Ley N° 6716 (T.O. Decreto N° 4771/95) y por el mismo término a los letrados intervinientes el pago del anticipo previsional a su cargo, previsto en el artículo 13 de la mencionada ley. -----

-----Que a foja 518 se tienen por cumplidas las intimaciones efectuadas y se procede a dar traslado a la Representación Fiscal del Recurso de Apelación articulado para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 521/530 el responde de estilo.-----

-----Finalmente, mediante providencia de fs. 531, se hace saber que esta Sala ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Angel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Gustavo Antonio Mammoni en carácter de Conjuez (Ac. Ordinario Nº 58/22 y Ac. Ext. Nº 102/22); se provee asimismo el ofrecimiento probatorio propuesto por la apelante y consentida que fuera la integración de la Sala, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).---

**Y CONSIDERANDO:** I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto el apelante comienza planteando la prescripción de las acciones para determinar las obligaciones fiscales y aplicar la multa por omisión, manifestando que al momento de notificarse el dictado de la resolución de inicio del procedimiento determinativo y sumarial, y ni que hablar de la notificación del acto determinativo, habían transcurridos en exceso los cinco años previstos para su prescripción.-----

-----Manifiesta que todas las actuaciones labradas hasta el momento son inoperantes para restablecer un plazo fenecido, habiendo transcurrido en exceso los cinco años previstos por el artículo 4027 del Código Civil y no surgiendo de autos que se haya producido alguna de las causales de suspensión en los términos del art. 3986 del Código Civil. -----

-----En lo esencial resalta la prevalencia del mencionado código, sobre las normas en materia fiscal, para determinar el plazo de prescripción, las causales de suspensión, de interrupción, mas allá en el empeño de la Provincia por desconocer la prevalencia de la legislación nacional en detrimento de la local. Cita "Filcrosa", "Frada", "Ullate" "Volkswagen", entre otro antecedentes para fundar su parecer.-----

-----Sostiene la inadaptabilidad del nuevo Código Civil y Comercial al caso, entendiendo que la relación jurídica nació bajo el amparo del Código Civil Ley



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

N° 340, no existiendo argumento razonable que permita renacer dicha obligación varios años después de fenecida, mucho menos, dice, tomando como resorte la sanción de otro marco jurídico posterior como lo es la Ley N° 26.994. Agrega que el actual código determina en su art. 2537 que los plazos de prescripción en curso se regirán por la ley anterior.-----

-----En cuanto a la responsabilidad solidaria endilgada, expresa que deberá ser dejada sin efecto por falta de motivación suficiente respecto de su extensión. Manifiesta que solo se basa en su calidad de vicepresidente no desarrollando el cómo ni el por qué habría incumplido las obligaciones fiscales, ni tampoco cómo se hubiera ejercido efectivamente la administración de los bienes y fondos de la sociedad en perjuicio del erario público, entendiendo por ello que no se realiza una valoración de la norma citada en el acto a la luz de los hechos.-----

-----Agrega que para los períodos cuestionados, y conforme surge de los estatutos societarios, era otra persona quien ejercía la presidencia y con ello, la gestión societaria y toma de decisiones de la firma. Ante el fallecimiento de quien en vida fuera el presidente de la sociedad, el Fisco decide arbitrariamente inculpar al señor Guillermo Federico Sebastián Risler, sin siquiera analizar el nivel de decisión que ostentaba este último. Solicita se declare nula la resolución. Cita jurisprudencia.-----

-----Manifiesta que la determinación de oficio mediante la cual se responsabiliza solidariamente al señor Risler, se cimenta en la errónea y falaz interpretación que se ha efectuado en el procedimiento administrativo. Así continúa diciendo, que la misma fue efectuada con presunción de base, acarreado con ello, la presunción de la solidaridad, lo cual resulta nulo por carencia de motivación sustentable violación del derecho de defensa en juicio.--

-----Plantea la inconstitucionalidad de los arts. 21 inc. 2, 24, 63 y ccstes. Del Código Fiscal y manifiesta que la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima se encuentra regulada en los arts. 59 y 274 de la Ley N° 19.550. Cita Jurisprudencia.-----

-----Sostiene que el juez administrativo no tuvo en cuenta que la responsabilidad es subjetiva y subsidiaria, extendiendo indebidamente la responsabilidad, por lo que primero debió efectuarse el procedimiento en

relación al principal y luego ir contra el eventual solidario en la medida que se acredite su responsabilidad. Cita jurisprudencia. -----

-----Ofrece prueba documental. Hace reserva del Caso Federal y provincial.-----

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido, señalando que el conteste se efectúa sin tener a la vista el expediente, en virtud de las medidas tomadas por V.E. en el marco de la pandemia COVID19, razón por la cual la defensa se encuentra limitada a los agravios expuestos en la pieza recursiva y al acto y/o documentación del sistema de la Agencia. -----

-----En tal sentido, y en cuanto a las alegaciones efectuadas en torno la prescripción opuesta, señala que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, confirman la postura asumida por la Agencia, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Las normas del derecho común solo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal. El derecho tributario se encuentra informado por principios específicos. Cita art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional y Doctrina y jurisprudencia.-----

-----Desprende de ello que, el sustento constitucional de las potestades tributarias provinciales implica el poder de imposición, traducido en la facultad de aplicar tributos, y establecer la totalidad de los aspectos sustanciales de la obligación tributaria. Dicho ejercicio se vería invalidado si se permitiera que la Nación, en quien las provincias no han delegado el poder de imposición, legisle en torno a las mismas. Y ello sucede cuando se pretende avalar que mediante las facultades delegadas en el art. 75 inc. 12 de la CN, el instituto de la



prescripción debe ser regulado por el Código Civil o el Código Civil y Comercial.

Cita jurisprudencia.-----

-----En el particular, entiende que el cómputo de la alegada prescripción respecto del 2013 comenzó el 1° de enero de 2015, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio SEATYS N° 11980/19 en fecha 21 de Noviembre de 2019 - de acuerdo a la información recabada del sistema de trazabilidad de la Agencia- lo cual solicita se verifique, es decir dentro de los ciento ochenta días (180) corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal. Luego con la notificación de la Disposición Delegada N° 1386/20 en fecha 3 de Junio de 2020, (de acuerdo a la información recabada del sistema de trazabilidad de la Agencia- lo cual solicita se verifique) que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción 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 declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio. -----

-----Asimismo en cuanto a la prescripción de la multa impuesta, en relación al período 12/2013, comenzó a correr el 1° de enero de 2015, es decir al año siguiente de la violación a los deberes materiales, pero habiéndose notificado a la firma la Disposición en fecha 21 de noviembre de 2019 de acuerdo a la información recabada del sistema de trazabilidad de la Agencia- lo cual solicita se verifique, es decir dentro de los ciento ochenta días (180) corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal. Luego con el dictado de la disposición recurrida con fecha 13 de mayo de 2020, que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción 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 declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.-----

-----Que respecto de los intereses, sostiene que al ser accesorio del principal, y al no estar prescrita esta última, tampoco lo estará para exigir la compensación pecuaria de esa falta de pago. Cita el artículo 96 del Código Fiscal.-----

-----Por lo expuesto, considera se encuentran plenamente vigentes las facultades de la Autoridad de Aplicación, no revistiendo asidero los planteos traídos por el apelante.-----

-----En cuanto al cuestionamiento de la modalidad de determinación del gravamen sobre base presunta, manifiesta que el Fisco se valió de los elementos reunidos en autos para establecer la cuantía de los ingresos de la firma y todas las consideraciones de hecho y de derecho para sustentar sus afirmaciones y que la cuestión planteada es una mera discrepancia con el criterio seguido por la Agencia, sin que conste que obre en las actuaciones prueba que desvirtué la postura fiscal. Cita jurisprudencia.-----

-----En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. -----

-----Agrega que, de las constancias de marras se acreditan tales extremos, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea que los sindicatos responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Caso contrario cuentan con la posibilidad de acreditar que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. -----

-----No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Reitera



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

que, los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. Cita jurisprudencia.-----

-----Finalmente sostiene que en el Fallo "Raso" la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia. Cita jurisprudencia.-----

-----Por todo lo expuesto solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.-----

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL:** En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 1287/20 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados. -----

-----Que a tal efecto, impera atender sin más el planteo prescriptivo invocado, 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, desdoblado toda la

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

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

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



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

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: "...cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores -inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 ... entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47)..."-----

-----Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

"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*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

*reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo"(Argañarás, Manuel J. "La prescripción extintiva", pág. 50)..." (en autos "Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa", Sentencia del 29 de junio de 2011).-----*

*-----Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados "instantáneos"(Sellos/Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina "Filcrosa"), los "anuales" (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los "periódicos" o "de ejercicio" (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible comienza a nacer el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en "anticipos" mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).-----*

*-----Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido "...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que,*

*por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible..." (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".-----*

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

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

*-----La propia Corte nacional ha atemperado lo que muchos plantean como un dogma: "...Que, ello es así, pues el recurrente -sin rebatir adecuadamente que, según disposiciones expresas del Código Fiscal, se trata de un impuesto de ejercicio y que lo reclamado en el caso es una deuda de exigibilidad anual- sostiene que el plazo de prescripción debe correr desde el momento en que se ingresaron cada uno de los anticipos durante los años 2002 y 2003, pues dichos anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fechas de vencimientos propias, y las declaraciones presentadas en los meses de diciembre de aquellos años -declaraciones finales- tenían un mero carácter informativo, esto es, su único objeto era poner en conocimiento del fisco local la totalidad de los pagos efectuados durante el período fiscal. Sin embargo, la afirmación del apelante no se compadece con las modalidades de liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos que señaló el a quo -arts. 166 y 168 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según el texto ordenado en el año 2002- ni con la propia actuación cumplida por la actora ... En tales condiciones, carece de sustento la pretensión de computar el plazo de prescripción desde la fecha de vencimiento de cada uno de los anticipos ingresados durante el año calendario, cuando el*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

*importe impugnado por la administración fiscal es el contenido en la liquidación o "autodeterminación" final del tributo realizada por la actora en el mes de diciembre de aquellos años..." (C.S. 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").-----*

*-----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 e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.-----*

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

*-----Sin embargo, según constancias de fs. 153 con fecha 24 de agosto de 2018 se notificó a la contribuyente las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de "constitución en mora" en los términos del artículo 2541 del nuevo C.C. y C. (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994): "Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o*

*el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción.”.-----*

*-----Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (en Causa “Banco de la Nación Argentina”, ya citada): “...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 antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de *obiter dictum* esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.-----*

*-----Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos cuatro años y 2 meses de prescripción, en el mes de agosto de 2018 se suspende hasta el mes de marzo de 2019, retomando el cómputo pertinente, el que venció inexorablemente en diciembre del 2019.-----*

*-----Repasando lo actuado, logramos ver que previo a ello y en término útil, no se visualiza la existencia de acto alguno que suspenda nuevamente o interrumpa el curso de la prescripción. La notificación del acto ahora apelado y la interposición del recurso bajo tratamiento, se producen a posteriori, recién en el mes de mayo de 2020 y junio de 2020, conforme las constancias de fs. 303/304, respectivamente.-----*

*-----Concluyo en consecuencia, que debe prosperar el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2013, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así voto.-----

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

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

**POR ELLO, VOTO:** 1°) Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto fojas 305/344, por la Dra. Silvana M. Garrido Santos y el Dr. Horacio D. Díaz Sieiro en carácter de apoderados del Sr. Federico Guillermo Sebastián Risler, contra la Disposición Delegada (SEATYS) N° 1287, dictada por el Departamento de Relatoría I, el 13 de mayo de 2020. 2°) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el acto apelado.-----

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, y frente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por mi colega, el Dr. Ángel C. Carballal, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, a las consideraciones que expusiera en mis votos para las causas "Total Austral S.A. Sucursal Argentina" (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, a la hora de regular la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada "Cláusula de los Códigos" (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional); y "Rigolleau S.A." (Sentencia de Sala II de fecha 9 de octubre de 2018, Registro N° 2721), en lo referente al régimen legal aplicable a las facultades sancionatorias del Fisco; lo que así declaro.-----

-----Finalmente, en lo relacionado con las restantes cuestiones controvertidas en autos, comparto asimismo lo expuesto por el Vocal instructor, en el sentido

que, en virtud de lo resuelto precedentemente, las mismas han devenido de abstracto tratamiento, debiendo dejarse sin efecto el acto apelado a este Tribunal; lo que así declaro.-----

-----En tal sentido, dejo expresado mi voto.-----

**VOTO DEL DR. GUSTAVO ANTONIO MAMMONI:** Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, adelanto mi adhesión a lo resuelto por el Vocal instructor, el Dr. Ángel C. Carballal, sobre la base de las siguientes consideraciones.-----

-----En atención al planteo prescriptivo opuesto por la parte apelante contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, resulta ineludible proceder a su análisis, para luego –y en caso de desestimarse– examinar los restantes agravios, en un razonamiento lógico que se ha mantenido inalterado desde el derecho romano (v. M. Ortolán, *Explicación histórica de la Instituta del Emperador Justiniano*, Madrid, La Ilustración, Año 1847, T° II, p. 140, nota 1).---

-----La prescripción de las acciones tiene por fin, contribuyendo a una buena y pronta justicia, hacer cesar la incertidumbre sobre el derecho (M.F.C. de Savigny, *Sistema del Derecho Romano Actual*, Madrid, F. Góngora y Compañía Editores, Año 1879, T° II, P. 431) y se considera entre todas como la más necesaria al orden público, no sin razón ha sido llamada por los antiguos patrona del género humano (*patronas generis humani*) y fin de los cuidados y ansiedades (*finis sollicitudinum*), a causa de los servicios que hace a la sociedad manteniendo la paz y tranquilidad entre los hombres, y cortando el número de los pleitos (Don Joaquín Escriche, *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*, Paris, Librería de Rosa, Bouret y Cia., Nueva edición, Año 1852, Voz "prescripción", p. 1368). Se advierte, entonces, que este instituto ha sido establecido por causa del interés general y, frente a su planteo concreto (necesario para su análisis, según lo ha resuelto la Suprema Corte Provincial en la causa A.73.474, autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Necotrans S.A." sent. del 25/02/2021); corresponde examinar si le asiste razón al apelante.-----

-----En el caso, el recurrente ha cuestionado la constitucionalidad del plexo normativo local en la parte que regula el sistema de prescripción de un modo



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

diverso al previsto por el derecho común o de fondo, fundando su petición en los arts. 31° y 75° Inc. 12° de la Constitución Nacional. Siendo ello así, cabe destacar que los artículos 12° del Código Fiscal (T.O. 2011) y 14° del Dto. Ley N° 7.603/70, constituyen la plataforma jurídica que permite a este Tribunal Fiscal de Apelación ingresar en su análisis y tratamiento, aplicando –en su caso y de corresponder– la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN) o de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia (en adelante SCBA) que declara la inconstitucionalidad de las normas impugnadas.-----

-----Ahora bien, teniendo en miras la finalidad de la prescripción, advierto que resulta innecesario evaluar el acierto –o no– de la doctrina jurisprudencial establecida desde antiguo por la CSJN sobre este tema (ver Fallos 104:14318, 170:175 y 180:9619; asimismo, Fallos 203:274; 282:20; 284:319; 226:727; 276:401; 316:2182; 320:1302; y 322:1781), ratificada para aquellos casos en los que el Fisco resulta acreedor, en el célebre precedente "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" (sent. del 30/9/2003, Fallos 326:3899); reiterada –a su vez– en numerosos fallos posteriores, tanto en la integración anterior del Máximo Tribunal (v. "Casa Casmma SRL", Fallos 332:616, "Municipalidad de Resistencia c. Lubricom SRL", Fallos 332:2108, "Bruno", Fallos 332:2250, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires", F.358. XLV, sent. del 28/9/2010, "Fisco de Provincia c. Ullate", F.391.XLVI, y "Provincia del Chaco c. Rivero", P.154. XLV, sent. del 1/9/2011, "Dirección General de Rentas c. Pickelados Mendoza SA s/ apremio", D.711.XLVIII, sent. del 5/8/2014, "Municipalidad de San Pedro c. Monte Yaboti SA s/ ejecución fiscal", M.235.XLIX.RHE, sent. del 27/11/2014, y "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c. Herrmann, Alejandro Enrique s/ apremio", M.804.XLVIII, sent. del 11/2/2014, entre muchos otros) como en la composición actual de la CSJN (por mayoría, en los autos "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA c. Provincia de Misiones-Dirección General de Rentas y otros s/ demanda contenciosa administrativa", sent. del 5/11/2019; Fallos 342:1903)-

-----Cabe destacar que la jurisprudencia de la CSJN fue –finalmente- receptada

por la SCBA en distintas causas (C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de revisión en autos 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo'", sent. del 30/5/2007; y, asimismo, en los autos C. 82.282; C. 84.445; C. 84.976 y C. 87.124), criterio mantenido hasta la actualidad (causa A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos", sent. del 16/5/2018, entre muchas otras).-----

-----Ello así, por cuanto, reconociendo en la CSJN el carácter de máximo intérprete de la Constitución Nacional, y de las leyes dictadas en su consecuencia (*Fallos* 311:1644, entre muchos otros), la adopción de dicha doctrina se impone, en rigor, por razones de celeridad y economía procesal, que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional. En efecto, sostuvo el Tribunal que la autoridad institucional de sus precedentes "da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por esta misma Corte como por los tribunales inferiores" (autos "Arte Radiotelevisivo Argentino SA c/ EN - JGM – SMC", sent. del 11/02/2014, *Fallos*: 337:47), y que "carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores –inclusive las de los Superiores Tribunales locales– que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones" (doct. de la CSJN *Fallos* 307:1094, 311:1644, 312:2007 y 2004, 316:221, 320:1660, 321: 3201 325:1227, 327:3087, 329:2614 y 4931, 330:704, 332:616 y más recientemente en autos "Laboratorios Raffo SA c/ Municipalidad de Cordoba", sent. del 23/06/2009, *Fallos* 332:1503).-----

-----En efecto, cabe destacar que, con excepción de la postura minoritaria y en disidencia, sostenida por el Ministro de la CSJN, Dr. Alfredo Orgaz, en el fallo "Atilio Cesar Liberti- Sucesión" (*Fallos* 235:571) y más recientemente por el Dr. Horacio Rosatti, en el caso "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA" (citado); y de los escasos precedentes en los cuales la Corte siguió dicha posición (v. causa "Lorenzo Larralde", *Fallos* 243:98, y la mayoría del Tribunal



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

en el caso "María Lía Cobo de Ramos Mejía", *Fallos* 251:379), el Máximo Tribunal Nacional ha mantenido una postura pacífica al respecto, bajo una línea de jurisprudencia que ha sido denominada por la doctrina como "jusprivatista" (v. José O. Casás, *Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina*, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XIII, Abril de 1993, *passim*).-----

-----La aludida posición de la CSJN, no es otra que la expuesta por Ezio Vanoni (en *Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias*, traducción y estudio por Juan Martín Queralt, Ed. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, Año 1973, p. 208), al decir que "En realidad, existen normas que si bien se encuentran materialmente incorporadas al derecho civil, y formuladas con especial referencia a las consecuencias de índole privatística, que derivan de las mismas, trascienden el derecho privado al ser normas que interesan a todo el campo del derecho (...) En suma, no se puede hablar de conceptos del derecho privado que han permanecido invariados en el derecho tributario, sino de conceptos generales, expuestos por diversos motivos en la ley privada, pero que tienen valor de principios fundamentales del derecho y, en su condición de tales, no pertenecen al derecho civil en mayor medida de lo que puedan pertenecer al derecho tributario".-----

-----En virtud de lo expuesto, y tal como lo he señalado en mi voto para la causa "Banco Supervielle S.A." (Sentencia de Sala II, de fecha 14/11/22, Registro N° 3265), considero que, en casos como el presente, corresponde aplicar la doctrina jurisprudencial de la CSJN referenciada y declarar inaplicables las normas del Código Fiscal (T.O. 2011) que –en la materia de prescripción liberatoria– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo pertinente. Es que la decisión por la cual se recepta la inveterada jurisprudencia de la CSJN respecto de la prescripción resulta, por lo demás, la que mejor armoniza con los principios de certeza y de seguridad jurídica, fundamentales para el correcto y adecuado ejercicio de los derechos de los contribuyentes, pues, según lo ha señalado la SCBA "El principio de seguridad vigente equivale a poder tener certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y la forma de protección de los intereses tutelados. En el ámbito tributario se constituye en el

contenido del principio de legalidad que deber permitir al ciudadano prever en grado razonable la certeza de las consecuencias que pueden derivarse de sus actos a la luz de la regulación vigente en el momento en el cual se toman. Este criterio que deviene del propio estado de derecho, es aceptado por distintas Cortes constitucionales y por el propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos que ha entendido que el requisito de legalidad debe interpretarse en el sentido de que la persona pueda 'prever en grado razonable, según las circunstancias, las consecuencias que pueden derivarse de un acto determinado' (causa B. 64.118, "Fiscal de Estado contra Provincia de Buenos Aires [Tribunal Fiscal de Apelación]. Coadyuvante: Cordeviola María Inés.", sent. del 11/5/2011).-----

-----Lo expuesto, claro está, en el ordenamiento jurídico aplicable al caso de autos, que es el Código Civil –Ley N° 340 y los principios interpretativos y jurisprudenciales elaborados a su respecto– en atención al período fiscal involucrado en la presente controversia, que corresponde al año 2013 (conf. CSJN en "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA c. Provincia de Misiones-Dirección General de Rentas", citada; ver asimismo, SCBA en la causa A. 71.388 "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos", sent. del 16/5/2018, y –recientemente– en causas A. 72.389 "Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G. c/ Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires", sent. del 17/5/2022; y A. 75.590 "Aibal Servicios Agropecuarios S.A. y ot. c/ ARBA", sent. del 20/5/2022).-----

-----Lo señalado en el párrafo que antecede, me impide abrir juicio sobre el nuevo ordenamiento de derecho común (Código Civil y Comercial de la Nación, Ley N° 26.994) y, en particular, la proyección que –sobre la materia– tienen los artículos 2532 y 2560 de dicho cuerpo normativo, en especial, sobre su constitucionalidad.-----

-----Bajo tales lineamientos, corresponde entonces analizar si se encuentran prescriptas las acciones y poderes del Fisco para determinar las obligaciones fiscales de la firma apelante, en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en lo vinculado al período fiscal 2013.-----

-----Para ello, cabe recordar –en primer término– que el artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa (y en sentido análogo a lo dispuesto por



el artículo 4027 inciso 3 del derogado Código Civil, Ley N° 340), 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..."*.-----

-----Por su parte, con relación al inicio del cómputo del plazo de prescripción, debe advertirse que el artículo 3956 del Código Civil (Ley N° 340) dispone: *"La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación"*. En razón de ello y según surge de la jurisprudencia de la SCBA (*in re "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio"*, citado), resulta inaplicable lo establecido en el artículo 159 del Código Fiscal (T.O. 2011) que, en lo atinente a este pleito, señala: *"Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 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"*.-----

-----Lo expuesto, requiere determinar a partir de cuándo debe tenerse por iniciado el referido cómputo del plazo de prescripción.-----

-----Al respecto, comparto la posición adoptada por los vocales integrantes de este Tribunal, Dr. Ángel C. Carballal y Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, quienes sostienen que corresponde computar el plazo prescriptivo a partir del vencimiento previsto para la presentación de la declaración jurada anual del tributo, por las razones que a continuación se desarrollan y se vinculan –específicamente– con el artículo 3956 del Código Civil (Ley N° 340).-----

-----El Código Fiscal (T.O. 2011), coincidiendo en este punto con la Ley de Coparticipación de Recursos Fiscales (art. 9, inciso "b", apartado 1, de la Ley N° 23.548), dispone en su artículo 209 que el período fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el año calendario. A su vez, el artículo 210 de aquel cuerpo

normativo, en su parte pertinente, señala que juntamente con el pago del último anticipo del año, debe presentarse una declaración jurada en la que se determina el impuesto del período fiscal anual e incluye el resumen de la totalidad de las operaciones del período.-----

-----De lo expuesto, es posible apreciar el carácter periódico y anual del impuesto bajo juzgamiento, así como la necesaria existencia de un período fiscal completo que se determina mediante una declaración jurada a ser presentada con el pago del último anticipo del año.-----

-----A partir de ello, es posible advertir que, si bien el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se configura a la medianoche del 31 de diciembre (cfr. TFABA, autos “Compañía de Ideas SRL”, sent. del 7/12/2005, Sala III, Registro N° 74), circunstancia que determina el nacimiento de la obligación tributaria, ella recién resultará exigible desde el momento previsto por el Código Fiscal (T.O. 2011) para su determinación, esto es, a partir de la fecha de vencimiento establecida para la presentación de la declaración jurada anual determinativa del impuesto.-----

-----En efecto, si el contribuyente –en el plazo dispuesto para ello– presenta la declaración jurada determinativa anual y no ingresa el gravamen, la Autoridad de Aplicación deberá iniciar el correspondiente juicio de apremio (cfr. art. 104 inciso c, del Código Fiscal T.O. 2011), en tanto que si en la fecha contemplada no presenta la declaración jurada aludida o lo hace en forma inexacta, la Administración Fiscal deberá fiscalizar al sujeto pasivo y determinar de oficio la obligación fiscal, sobre base cierta o presunta (cfr. art. 44 del Código Fiscal T.O. 2011).-----

-----Se observa que las acciones y facultades del Fisco, tanto para determinar las obligaciones fiscales como –en su caso– para ejecutarlas, se encuentran expeditas a partir del vencimiento de la fecha prevista para la presentación de la declaración jurada anual determinativa del impuesto.-----

-----Lo expuesto debe ser tenido especialmente en cuenta para la aplicación, al presente caso, del artículo 3.956 del Código Civil (Ley N° 340). Ello es así, toda vez que la doctrina, comentando el aludido artículo, refiere que “cuando el derecho del titular no está expedito, si está sometido a plazo u otra contingencia



que traba el ejercicio actual de la acción, ésta no está en curso de prescripción, simplemente porque aún no ha nacido. Es el principio romanista *actio non nata non praescribitur* que domina toda la materia", agregando que "Por excepción la acción y la relación jurídica pueden estar disociadas, v.gr., si se ha establecido un plazo que posterga el ejercicio del derecho o una condición que subordina el mismo nacimiento del derecho al acaecimiento de un hecho futuro e incierto. En tales casos la relación jurídica existe desde la fecha de su constitución, pero la acción no, puesto que siendo ella un puro dinamismo, un medio de obrar *in jure*, no ha podido existir mientras el titular de la relación jurídica carecía de posibilidades de actuar eficientemente, o sea hasta el vencimiento del plazo o el cumplimiento de la condición (...) En suma, la prescripción, que es un medio de extinción de la acción, corre desde que ésta se encuentra en movimiento, independientemente de la fecha de la relación jurídica respectiva." (J. J. Llambías, *Tratado de derecho civil. Parte general*, 3ª Ed. Actualizada, Editorial Perrot, Buenos Aires, Año 1967, Tº II, pp. 662-663; en el mismo sentido, Acdeel E. Salas, Félix A. Trigo Represas y Marcelo J. López Mesa, *Código Civil Anotado*, Lexis Nexis – Depalma, Buenos Aires, Año 1999, Tomo IV-B, comentario al artículo 3.956 y jurisprudencia allí aludida).-----

-----Sobre la base de la máxima *actio non nata non praescribitur* (utilizada por la CSJN en "Short, Ernesto Felipe c/ Provincia de Córdoba", sent. del 30/09/1986, *Fallos* 308:1873; y receptada en el artículo 3.957 del C.C., v. Lisandro Segovia, *El Código Civil Argentino Anotado*, Felix Lajouane Editor, Buenos Aires, Año 1894, p. 730, nota 2820) puede afirmarse, como principio general, que la prescripción se inicia desde el momento en que puede ejercerse la acción respectiva. Y si bien el comienzo de la prescripción variará según la acción de que se trate, en general se acepta que el plazo para prescribir comienza cuando el interesado tiene posibilidad jurídica de ejercer su potestad, o sea, desde el día en que la acción pudo ejercitarse o el derecho hacerse valer, o desde que el crédito existe y puede ser exigido.-----

-----En ese contexto, analizando el período fiscal 2013, debo destacar que el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual operó, para aquellos contribuyentes que determinan sus obligaciones fiscales conforme los

lineamientos del Convenio Multilateral, el 30 de junio de 2014 (Conf. Resolución General –C.A.– Nº 8/2013; ver asimismo, Resolución Normativa –ARBA– Nº 42/13), pudiendo la Autoridad de Aplicación ejercer sus acciones a partir del día siguiente al de la fecha indicada.-----

-----De ello es posible concluir que el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 1 de julio de 2014, y venció a la medianoche del 30 de junio del 2019, sin que a su respecto se verifique causal de interrupción o suspensión alguna, válidamente computable a la luz de la ya referenciada normativa de fondo.-----

-----Respecto de esto último, cabe recordar que las causales de suspensión e interrupción del cómputo de la prescripción surgen exclusivamente del derecho común y, en consecuencia, tal como lo ha destacado la Cámara Contencioso Administrativo de La Plata (en la causa Nº 22.361 "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Clienting Group S.A. s/ apremio provincial", sent. del 4/9/2018, sobre la base de lo resuelto por la CSJN en "Provincia de Buenos Aires c. Dirección General de Fabricaciones Militares", sent. del 30/3/93, Fallos 316:439) *"las diligencias orientadas a la recolección de antecedentes indispensables para colocar a la autoridad administrativa en la posibilidad de hacer efectiva la determinación y el cobro del impuesto adeudado, aunque resulten un trámite interno de la Administración, no constituyen actos eficaces para interrumpir la prescripción de las acciones tributarias"*.-----

-----A su vez, estimo necesario señalar que, a la luz de lo dispuesto por el 2do. párr. del Art. 3.986 del Código Civil (Ley Nº 340; que establece: *"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"*), la notificación de la liquidación de diferencias practicada por el inspector actuante, o de la disposición (resolución) de inicio dictada por el juez administrativo, no puede considerarse un acto susceptible de suspender válidamente el curso del plazo de prescripción bajo análisis.-----

-----Ello así, en el primer caso, por cuanto el inspector –en rigor– no resulta competente para determinar obligaciones fiscales, con lo cual, mal podrían



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0013048/18  
"BUNKERBAIRES S.A."

considerarse las diferencias liquidadas y notificadas por este como una deuda en los términos considerados por la citada norma de fondo. Cabe recordar en este punto que, conforme el Art. 48 del Código Fiscal (T.O. 2011): "*Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a la Autoridad de Aplicación, a través de los respectivos jueces administrativos*".-----

-----Y, en el segundo caso, toda vez que la disposición (resolución) de inicio contemplada en el Art. 113 del Código Fiscal (T.O. 2011) es un acto meramente preparatorio, cuya finalidad es --precisamente-- correr vista de los cargos e impugnaciones que provisoriamente el Fisco le formule al responsable, a fin de permitir que este último ejerza adecuadamente su derecho de defensa. Ello deriva, lógicamente, en que las diferencias *prima facie* notificadas no constituyan deuda en los términos *ut supra* referenciados (deuda que, en todo caso, surgirá con el dictado de la correspondiente resolución -disposición-determinativa); y, a su vez, en la inexistencia de intimación de pago alguna, todo lo cual puede corroborarse en autos, de la lectura a la Disposición Delegada SEATYS N° 11980/19, agregada a fojas 202/211.-----

-----En virtud de todo lo hasta aquí expuesto, y dejando constancia de que la Disposición Delegada SEATYS N° 1287/20 fue notificada el 15/5/20 (ver constancia agregada a fojas 303), corresponde hacer lugar al planteo incoado y declarar prescriptas las pertinentes facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación.-----

-----Finalmente, y en virtud de como propongo resolver la controversia planteada, acogiendo el planteo de prescripción, deviene inoficioso pronunciarse respecto a los restantes agravios interpuestos por la apelante.-----

-----En tal sentido, dejo expresado mi voto.-----

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto fojas 305/344, por la Dra. Silvana M. Garrido Santos y el Dr. Horacio D. Díaz Sieiro en carácter de apoderados del Sr. Federico Guillermo Sebastián Risler, contra la Disposición Delegada (SEATYS) N° 1287, dictada por el Departamento de Relatoría I, el 13 de mayo de 2020. 2º) Declarar la

prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.-----

CARBALLA  
L Angel  
Carlos  
Firmado digitalmente  
por CARBALLA L Angel  
Carlos  
Fecha: 2022.12.12  
14:27:23 -03'00'  
Vocal Subrogante Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

CRESPI  
Rodolfo  
Damaso  
Firmado  
digitalmente  
por CRESPI  
Rodolfo Damaso  
Fecha:  
2022.12.13  
11:14:43 -03'00'

Firmado digitalmente por:  
MAMMONI Gustavo Antonio  
Conjuez  
(A.O. N° 58/22 A.E. N°  
102/22)  
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 4555-21-12-2022  
SALA III

*Sentencia firmada conforme ac. Ext. 96/20*

  
Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación