

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°65

### Objetivo del Informe:

**Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.**



- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Outokumpu Fortinox S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (17/02/2022)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales.**

### **I. Consideraciones Previas.**

Más allá de estar en presencia de un tema sobre el cual he derramado miles de palabras, siempre es oportuno reseñar los nuevos fallos que surgen en la materia por dos motivos:

- a) En primer lugar, es oportuno recordar que el **Consenso Fiscal (2017)**, en lo que respecta a la problemática de las alícuotas diferenciales (Impuesto sobre los Ingresos Brutos), es hijo de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN).

**No habría existido “consenso” entre las 22 jurisdicciones firmantes<sup>1</sup>, en relación con este tema, sin que previamente nuestro Máximo Tribunal no hubiera limitado el ejercicio de las potestades tributarias de las provincias en lo que refiere a aplicar alícuotas agravadas a los contribuyentes que no ostentaban un establecimiento productivo en su territorio.**

Las consecuencias perduran hasta el día de hoy (más allá de la suerte que ha corrido el Consenso Fiscal en estos años), donde la **actividad industrial** se encuentra alcanzada, casi de manera uniforme, en las 24 jurisdicciones, a una alícuota del 1,5% (más allá de excepciones que confirman la regla).

- b) Además, los nuevos antecedentes, también son relevantes, en función del “cierre” que aplicó CSJN a su competencia originaria, luego de verse desbordada por la cantidad de planteos relacionados con alícuotas diferenciales.

Recomiendo el análisis que realiza nuestro Tribunal Címero en la resolución objeto de estudio, a los fines de admitir la procedencia de la acción declarativa de certeza.

### **II. Planteo del Caso.**

La actora inicia una acción declarativa de certeza en los términos del artículo 322, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia de Córdoba, a fin de que se haga cesar el estado de incertidumbre en el que dice encontrarse frente a la pretensión de la

---

<sup>1</sup> El Consenso Fiscal 2017, no fue suscripto por la Provincia de San Luis y, más allá de haberlo firmado, no fue ratificado por la Provincia de La Pampa.

demandada de gravar la actividad que realiza en su jurisdicción con una alícuota diferencial (más alta) para el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB), por el período fiscal correspondiente al mes de marzo del año 2017, plasmada en la Resolución (DGR) DJRAF-R 0006/2017, en razón de no poseer su establecimiento productivo en esa provincia.

A partir de lo expuesto se solicita la declaración de inconstitucionalidad del artículo 18, de la Ley Impositiva Provincial (10.412)<sup>2</sup>, en cuanto sostiene que la pretensión fundada en dicha norma resulta violatoria de diversos derechos y garantías constitucionales, en particular de los artículos 9, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 28, 31, 75, incisos 1°, 10 y 13, y 126 de la Constitución Nacional.

Cabe aclarar que la accionante es una empresa que opera con una planta industrial ubicada en la localidad de Garín (Provincia de Buenos Aires) y comercializa los bienes que elabora en las diversas provincias del país.

En ese contexto, la Sociedad aduce que la pretensión provincial constituye una invasión a las facultades exclusivas de la Nación para reglar el comercio con las naciones extranjeras y las provincias entre sí (artículo 75, inciso 13), de la Constitución Nacional), e instaura una aduana interior que vulnera lo prescripto por los artículos 4, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 28, 31 y 75, incisos 1°, 10 y 13, y 126 de la Constitución Nacional.

Por su parte, la Provincia de Córdoba, al momento de contestar el traslado de la demanda, sostiene que el objetivo de la medida fiscal en cuestión debe entenderse como una política de promoción y fomento enmarcada en la potestad tributaria provincial de promover la industria local y estimular su desarrollo, reservada para sí a través del artículo 125, de la Constitución Nacional, en la búsqueda de concretar la llamada cláusula del progreso o desarrollo al que se refiere el artículo 75, inciso 18, de la Ley Fundamental.

### **III. Dictamen de la Procuradora.**

La Procuradora, remite (de forma fulminante) a los autos “**Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza**”. En consecuencia, dictaminó en favor de la competencia originaria para entender en la presente causa e hizo lugar a la medida cautelar solicitada.

### **IV. Resolución de la CSJN.**

---

<sup>2</sup> Se establecía una alícuota del 4,75% para la actividad industrial en el caso de los contribuyentes que no tuvieran una locación productiva radicada en la Provincia de Córdoba. En este último caso la alícuota se reducía al 0,50%.

Llegados a este punto, en primer lugar, la CSJN considera que la acción deducida constituye una vía idónea para motivar la intervención del Tribunal, pues **no se trata de dar solución a una hipótesis abstracta**, sino que se propone precaver los efectos de la aplicación de la Ley Provincial 10.412, a la par de fijar relaciones legales que vinculan a las partes en el conflicto.

**Se reitera, que la declaración de certeza debe responder a un “caso” que busque precaver los efectos de un “acto en ciernes”, al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal.**

**A la luz de lo expuesto, en el presente caso, se advierte que ha mediado una conducta estatal explícita de la demandada dirigida a la aplicación de las alícuotas del IIBB que la aquí actora cuestiona (Resolución (DGR) DJRAF-R 0006/2017).**

Se considera que de la prueba documental agregada a la causa se desprende que la actividad desplegada por la autoridad provincial tiene entidad suficiente para sumir a la actora en un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica, por lo que la controversia es actual y concreta.

**A partir de todo lo expuesto, los ministros de la Corte concluyen que se encuentran reunidos todos los recaudos exigidos por el artículo 322, del Código de Rito, para la procedencia formal de la acción declarativa.**

A partir de lo expuesto, una vez sorteada la idoneidad de la vía procesal elegida, la CSJN plantea que, en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en el *sub-lite* presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta la causa **“Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza (13/10/2017)”**, a cuyos fundamentos y conclusiones remite.

En consecuencia, la aplicación de la ley impositiva que se cuestiona, en el caso concreto, al gravar a la actora su actividad con la alícuota del 4,75% obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias, por lo tanto, lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inciso 13, y 126), instaurando así una suerte de aduana interior vedada por la Constitución Nacional (artículos 9 a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada.

**Por ello, resuelve, declarar la inconstitucionalidad del artículo 18, de la Ley 10.412, de la Provincia de Córdoba.**

- ✓ **Cámara Federal de Bahía Blanca. Sala I. “*BIO BAHIA S.A. c/ Estado Nacional AFIP s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (3/02/2022)*”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación Impositivo. Diferimiento en Sextos. Procedencia de la Acción Declarativa.**

### **I. Sentencia de Primera Instancia.**

Oportunamente, el **Juzgado Federal N° 2 (Bahía Blanca)**, facultó a la actora a aplicar el ajuste por inflación, con relación al Impuesto a las Ganancias, computando el 100% del ajuste, sin tener que aplicar el diferimiento en sextos, en relación con el ejercicio iniciado el 1 de enero de 2019.

Para así resolver, entendió, con fundamento en la postura adoptada por la CSJN en el fallo “**Candy**”, que el presente caso se ajusta a los lineamientos detallados en dicho precedente jurisprudencial y, a su vez, **se encuentran reunidos los recaudos fijados para tener por acreditada la “confiscatoriedad” invocada por la parte actora.**

### **II. Apelación de la AFIP.**

El Fisco cuestiona la vía intentada, por no encontrarse reunidos los requisitos para la procedencia de la vía de la acción declarativa de conformidad con lo previsto por el artículo 322, del CPCCN y de acuerdo con los lineamientos establecidos por la jurisprudencia del Máximo Tribunal.

**Sobre el particular, sostuvo que en el caso de autos no se advierte situación de incertidumbre alguna que habilite esta acción, dado que las leyes comprometidas se encuentran sancionadas de conformidad con los preceptos constitucionales.**

**Por su parte, no existió ni existe actividad administrativa que pueda concretar un agravio a la contribuyente y, por último, esta contaba con un remedio específico para canalizar, a todo evento, su consulta y pretensión.**

Señala que el actor presentó su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2019, sin contemplar la normativa que ataca, es decir, computándose el 100% del ajuste por inflación, y no 1/6 como la habilitaba la ley. Por ello, la Sociedad no necesita la convalidación judicial de la presentación de la Declaración Jurada efectuada, en tanto **no existen en la actualidad derechos o garantías constitucionales afectados, ni tampoco riesgo inminente que ello ocurra.**

**Es más, señala la representante del fisco, “a la fecha no existe intimación o proceso de fiscalización iniciado en su contra, y mucho menos un procedimiento de determinación**

***de oficio, por lo que el pedido de la actora debe ser entendido como una indagación meramente especulativa o consultiva”.***

Yendo al fondo de la cuestión, se expresa que *“la modificación al sistema de ajuste por inflación responde a una medida excepcional tomada por el congreso a partir de la extrema situación de emergencia que acaece en el país, cuya justificación y razonabilidad hallan sustento en un contexto coyuntural de extrema dificultad, y que su apreciación constituye un resorte exclusivo del Poder Legislativo y se encuentra vedada, en principio, al Poder Judicial”.*

Por último, cuestiona a prueba documental utilizada para sustentar la confiscatoriedad y que las afirmaciones vertidas en la pericia contable realizada en autos no revisten real gravitación, por tratarse de un dictamen parcial e insuficiente cuyos defectos e inconsistencias fueron oportunamente objeto de impugnaciones.

### **III. Resolución de la Cámara.**

A su turno, el señor Juez de Cámara, **Roberto Daniel Amabile** comienza analizando la vía procesal elegida por el contribuyente, considerando que no asiste razón a la recurrente (AFIP), toda vez que, si bien es cierto que, de modo habitual, en materia tributaria la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más de sus intereses legítimos, de modo directo y concreto, también lo es que ***“la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, la improcedencia de la acción declarativa”.***

**Agrega que, si bien por el momento la autoridad administrativa no se ha expedido en forma contraria a su interés, de la sola lectura de la actitud asumida en autos al contestar la demanda e interponer el presente recurso, se advierte con claridad la postura de rechazo de la AFIP.**

Sustenta tal posición en el antecedente de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, en los autos ***“Festival de Doma y folklore c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho (20/02/2018)”.***

Por otra parte, el **Dr. Amabile** expresa que el contribuyente, al promover la presente acción, ha explicitado los motivos por los que (con sustento en el informe suscripto por su profesional contable) la prohibición de aplicar el ajuste por inflación en su totalidad al período fiscal 2019 derivaría en la determinación de un tributo confiscatorio, con un **alícuota efectiva 80,22%** y que, además, tendría repercusión sobre el pago de los anticipos del Impuesto a las Ganancias del año siguiente.

**En consecuencia, concluye, “se torna procedente el criterio de la CSJN citado precedentemente en cuanto a la inconveniencia de que el contribuyente se vea obligado a esperar el eventual dictado de un acto administrativo que concrete su agravio, evidenciando que la incertidumbre sobre la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación para el período fiscal 2019 afecta claramente sus derechos”.**

Luego, el Camarista, analiza el **nuevo contexto legislativo**, en el cual, a diferencia de lo que acontecía al momento del dictado del resolutorio “Candy”, sí están vigentes los mecanismos de ajuste por inflación impositivo, pero con la restricción del cómputo de la deducción (de corresponder) a un sexto por año. En consecuencia, es sólo este último límite legal el que debe de tacharse de inconstitucional, dado que conlleva (en el caso concreto) una alícuota efectiva del 80,22%.

**Posteriormente, se aclara que, sobre dicha regulación (vinculada al fraccionamiento y diferimiento del ajuste por inflación) es sobre la cual debe recaer el análisis de constitucionalidad planteado, a fin de valorar si efectivamente se ha demostrado en autos que la aplicación de tal reglamentación en el caso concreto vulnera el derecho de propiedad del accionante en violación al principio de no confiscatoriedad, sin que ello signifique, pronunciarse respecto de la validez de la norma en forma abstracta para todos los períodos subsiguientes del mismo contribuyente.<sup>3</sup>**

Con respecto a la prueba producida, en particular el Informe Pericial Contable<sup>4</sup>, el **Dr. Amabile**, al momento de responder al agravio sobre la validez del mismo, interpuesto por la representante del fisco, expresa que *“al respecto, es dable poner de resalto que, en lo atinente al valor probatorio del informe pericial contable, debe reconocerse validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos, circunstancias que no concurren en el caso. En consecuencia, de conformidad con lo señalado por la a quo, las críticas no revisten real gravitación para descalificar el dictamen”.*

---

<sup>3</sup> Es decir, el contribuyente, año a año, debe analizar cual es la consecuencia de la aplicación del diferimiento en sextos y determinar la alícuota efectiva del Impuesto a las Ganancias, a los fines de probar (de corresponder) la confiscatoriedad del tributo.

<sup>4</sup> Del cual se exterioriza que la alícuota efectiva, de aplicarse el límite de los sextos, es del 80,22%.

En síntesis, se considera idónea la vía procesal (el tema más controvertido – al no existir ningún accionar concreto del fisco) y correcta la determinación de la tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias, más allá de los cuestionamientos realizados por la representante de la AFIP.

Por lo tanto, concluye, que **se tiene fehacientemente comprobada la confiscatoriedad alegada**, no habiendo el ente recaudador aportado elementos propios de las facultades que le competen en materia de fiscalización o de verificación que permitan vislumbrar la existencia de un incumplimiento del actor en sus labores declarativas.

Por todo lo expuesto, el Camarista, rechaza el recurso de apelación interpuestos por la AFIP y confirma la sentencia de primera instancia. El voto del preopinante es acompañado por el Juez de Cámara, doctor Pablo A. Candisano Mera.

#### **IV. Conclusión.**

**Lo más relevante del presente antecedente es (a mi entender):**

**a)** la admisión de la vía procesal sin que haya mediado actividad alguna por parte de la AFIP y;

**b)** la aplicación de la doctrina “Candy” bajo la aplicación de un nuevo contexto legal por medio del cual sí se permite la aplicación del ajuste por inflación impositivo, más allá del límite que constituía el diferimiento en sextos de la deducción correspondiente (límite que hoy no está vigente).

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “BIC ARGENTINA S.A. (9/12/2021)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Sujeto de Derecho). Prescripción.**

##### **I. Consideraciones Previas.**

En el presente antecedente y, también, en todos los subsiguientes, el tema central y excluyente de estudio será el **instituto de la prescripción, en relación con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB)**, ya sea en el caso de los sujetos de derecho, como en aquellos que deben soportar la carga pública de ser agentes de recaudación del mencionado tributo (ej. agentes de percepción y retención).

Particularmente, me situaré en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, puesto que todos los casos analizados provienen del **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA)**.

Cabe destacar que el mencionado tribunal administrativo, con potestades jurisdiccionales, está diezmado, por la falta de designación de vocales que completen su integración. Al día de emisión del presente, esta operando sólo con tres vocales, lo cual interfiere de manera directa en su funcionamiento.

***¿Porqué nuevamente el tema de la prescripción es motivo de análisis?***

Si bien es una problemática que he tratado reiteradamente, la importancia que tiene el instituto de la prescripción (el cual, en muchos pleitos, se erige como el argumento central de defensa de los contribuyentes)<sup>5</sup>, hace merito a que analice en forma reiterada los múltiples antecedentes emanados del TFAPBA relativos a la materia objeto de examen.

**Recordemos que el instituto de la prescripción adquiere (en la realidad fáctica) una relevancia inusitada en materia del IIBB, por las demoras en que incurre la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA)<sup>6</sup> en cuanto al dictado de los actos administrativos determinativos y, a su vez, por la falta de vías recursivas idóneas y/o imparciales que permitan un cabal análisis de las cuestiones de fondo.**

Lo descripto en los párrafos anteriores es independiente de la inconstitucionalidad manifiesta de la metodología adoptada por el legislador en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, para determinar el comienzo del cómputo de la prescripción (no el plazo en sí mismo).

**Es por ello, que se vuelve esencial, para los contribuyentes, disponer de la mayor cantidad de antecedentes en la materia a los fines de lograr que las resoluciones sean de acuerdo de derecho y no por meros intereses recaudatorios.**

Además, en el caso **BIC ARGENTINA S.A.** y **SULLAIR ARGENTINA S.A.**, también recalaré sobre otros aspectos que hacen al fondo de la cuestión (especialmente referidos al sector de consumo masivo) y, también, a determinadas consideraciones sobre la carga de la producción de la prueba.

## **II. Planteo del Caso.**

---

<sup>5</sup> Más allá de oponerse como una mera cuestión previa en los escritos de apelación, a los fines de solicitar que se declare la nulidad del reclamo por haber prescripto las facultades del fisco para determinar y exigir el pago del tributo.

<sup>6</sup> Y se podría sumar a otros fiscos provinciales.

El Fisco determinó diferencias (a su favor), en materia de IIBB, referidas al **período fiscal 2013**. Por su parte aplicó una multa del 20% del capital omitido y finalmente declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada para el pago del tributo a los directores de la Sociedad.

**A su turno, BIC ARGENTINA S.A. expresa los siguientes agravios:**

**(A) Conculcación del Derecho de Defensa – Restricciones Derivadas de la Cuarentena.**

En primer lugar, la apelante, plantea agravios relativos a la conculcación de su derecho de defensa en virtud de las limitaciones existentes por las restricciones normativas referidas al COVID<sup>7</sup>, las cuales, por ejemplo, impidieron y/o limitaron la producción de prueba.

**Destaca que la autoridad de aplicación nunca le informó acerca de la continuación del trámite en cuestión y, mucho menos, de los procedimientos habilitados para producir las pruebas informativa y pericial ordenadas (en particular, dónde deberían presentarse las respuestas los oficios cursados y/o el informe pericial correspondiente), siendo que las oficinas de la agencia se encontraban cerradas al público.**

A su favor, cita y analiza el **Decreto (PBA) 166/2020** y sus concordantes, planteando que no sólo estaban suspendidos los plazos y procedimientos administrativos, sino que también se encontraba totalmente restringida la movilidad y la atención al público en las oficinas estatales.

**(B) Prescripción.**

Seguidamente, **BIC** plantea la prescripción de las facultades del Fisco para determinar sus obligaciones fiscales, sobre la base de lo dispuesto en el Código Civil, la jurisprudencia de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)** y de la **Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires (SCBA)**, en atención a lo establecido en el inciso 12, del artículo 75, de la Constitución Nacional<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> **Emergencia sanitaria y el aislamiento social preventivo y obligatorio a través del Decreto (Provincial) N° 132/2020, en consonancia con el Decreto Nacional N° 260/2020, dictado con motivo de la pandemia por COVID-19.**

<sup>8</sup> Para un análisis exhaustivo sobre la presente temática los invitamos a leer los **Informes de Novedades Tributarias (CFR) N° 60 y 61**, a los cuales se puede acceder en nuestro sitio web: [www.cfrconsultores.com](http://www.cfrconsultores.com). Los principales antecedentes analizados en los Informes mencionados son: “INDUSTRIA METALÚRGICA SUD AMERICANA (17/12/2020)”; “MASSALIN PARTICULARES (29/12/2020)”; “PETROLERA ARGENTINA S.A. (18/12/2020)”; “ALSUR BAHÍA S.A. (17/12/2020)”; “ARCOR SAIC (22/12/2020)”; “FORD ARGENTINA SCA (22/12/2020)”; “INDUSTRIA METALÚRGICA SUD AMERICANA (15/04/2021)”.

### (C) La Cuestión de Fondo.

La apelante comienza señalando que los conceptos imputados a las cuentas de descuentos y bonificaciones son efectivamente deducibles, a diferencia de las impugnaciones realizadas por la ARBA.

A su vez, se agravia del ajuste practicado sobre el coeficiente unificado del Convenio Multilateral, afirmando que las ventas realizadas al cliente “*Potigiani Golosinas SACIFI*”<sup>9</sup>, están correctamente atribuidas a la **Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA)**, puesto que las entregas se realizan en dicha jurisdicción, el cliente tiene su domicilio en la CABA y, a su vez, se desconoce el destino final de los productos, por cuanto ello depende de las operaciones de venta que realice la empresa mayorista.

**Luego, la representación legal (ARBA), en primer lugar, resume los antecedentes de la causa y los agravios de la apelante a los fines de proceder a su refutación, destacando que se efectuó sin tener a la vista el expediente, en virtud de las medidas tomadas por el Tribunal a raíz de la pandemia por COVID.**

- Es decir, el fisco plantea la misma limitación que sufrió el contribuyente durante el proceso de determinación de oficio, con motivo de las normas referidas a la cuarentena (algo paradigmático).

A posteriori recuerda la falta de competencia del TFAPBA para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, relata las etapas procedimentales cumplidas en el marco del presente expediente y transcribe los fundamentos brindados por el Juez Administrativo.

Seguidamente, comenzando con el análisis de la cuestión de fondo, afirma, en primer lugar, que la recurrente tampoco ha logrado acreditar que los descuentos ajustados a través del acto determinativo impugnado cumplan con los requisitos previstos en el Código Fiscal.

**En este sentido, destaca, particularmente, que no fue acompañada prueba documental tendiente a probar los acuerdos comerciales en cuestión, y que no se vislumbra un criterio uniforme en el otorgamiento de los descuentos, toda vez que para productos similares se aplican porcentajes variables, todo lo cual impide, según considera, afirmar que se trata de descuentos por volumen de ventas.**

---

<sup>9</sup> El cual es un comercializador mayorista.

**Es decir, ARBA (nuevamente), nos vuelve a explicitar la relevancia que tienen, en materia de bonificaciones y descuento, la existencia de acuerdos comerciales, más allá que los mismos se estructuren por medio de cartas ofertas.**

Por otra parte, con respecto al agravio incoado contra la determinación practicada sobre el coeficiente unificado de distribución del Convenio Multilateral, ARBA señala que la Sociedad omitió presentar durante la fiscalización, la documentación requerida con respecto al “*Potigian Golosinas SACIFI*”, referida a la apertura de ventas por jurisdicción y cliente, y además resalta que, a pesar de ello, se ordenó una medida para mejor proveer la cual, sin embargo, ratificó la reasignación de ingresos practicada.

**Llegado a este punto, es relevante mencionar que, la pretensión de ARBA, excediendo cualquier interpretación razonable (u oblicua) de la R.G.(CA)14/2017<sup>10</sup>, de atribuir ingresos en función de la apertura de ventas (por jurisdicción y cliente) de “*Potigian Golosinas SACIFI*”, es desconocer la operatoria real, no sólo de BIC ARGENTINA S.A., sino de todo el sector económico de consumo masivo, en el cual el productor (o importador) se limita a entregar los bienes en aquellas locaciones que le indique el adquirente, las cuales, en muchos casos, son centros logísticos centralizados.**

No existe elemento documental alguno en poder del productor (o importador) para determinar donde su cliente (ej. “*Potigian Golosinas SACIFI*”) remitirá los bienes o comercializará los mismos.

Es más, pretender atribuir ingresos a las distintas jurisdicciones en función de documentación provista por terceros (ej. “*Potigian Golosinas SACIFI*”), bajo esquemas logísticos complejos (ej. consumo masivo), es condenar al contribuyente (ej. BIC ARGENTINA S.A.) a una situación de contingencia permanente con las 24 jurisdicciones.

**Me pregunto:** *¿Es oponible, por ejemplo, a CABA la documentación que ARBA pretende utilizar como sustento para atribuir ingresos?*

Es por este motivo que, en el punto 3., del inciso a), del artículo 1, de la R.G.(CA)14/2017, se prevé la posibilidad de atribuir ingresos al “*domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregan los bienes*” cuando no fuera posible establecer el destino final, aclarándose que “*en todos los casos, se considerarán los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida que no se*

---

<sup>10</sup> BO 25/10/2017. Más allá de referirse al comercio electrónico, sus consideraciones derraman también sobre la comercialización de bienes.

*opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen”.*

Por último, en lo relacionado con la multa aplicada, la representación del fisco expresa (de forma dogmática) que *“habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributo, no resultando necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor”.*

### **III. Resolución del TFAPBA**

En primer lugar, el vocal, **Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi** directamente atiende a la cuestión de la **prescripción**. Sostiene que *“en este sentido, y en atención a los argumentos que sustentan al mismo, cabe señalar en forma preliminar que la limitación de las potestades locales en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas”.* (el resaltado me pertenece).

Luego, realiza una breve reseña jurisprudencial, citando a los siguientes antecedentes (basales):

- ***“Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda (30/09/2003)”;***
- ***“Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés (1/11/2011)”;***
- ***“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal (21/06/2018)”;***
- ***“Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/Provincia de Misiones – Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa (5/11/2019)”.***

Ahora bien, *a posteriori* se detiene en el límite que tiene el **TFAPBA** (como órgano administrativo) a los fines de declarar la inconstitucionalidad de una norma y, nos ilustra con que es (sólo) una facultad exclusiva del poder judicial, más allá de la posibilidad de aplicar la jurisprudencia de la **CSJN** o **SCBA**, que haya declarado la inconstitucionalidad de una norma en crisis.

Llegado a este punto, el **Cdor. Crespi** recuerda que la **SCBA** oportunamente declaró la inconstitucionalidad del **artículo 158**, del Código Fiscal, en lo que refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma (*“Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de*

*Punta Alta Limitada – 30/05/2007”*), del **artículo 160**, del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*“Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley – 5/12/2018”*) y **del artículo 133**<sup>11</sup> (To 2014), en lo que refiere al inicio del cómputo de la prescripción (*“Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley 6/05/2018”*).

A partir de lo expuesto, es que llega a la conclusión de *“sostener, en definitiva, que en casos como el presente procede adoptar la doctrina que emerge del fallo **Filcrosa** en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que —en materia de prescripción liberatoria- se opongan a lo regulado en la normativa de fondo pertinente”*.

Es en ese momento que rememora que el IIBB es de período fiscal anual<sup>12</sup>. A partir de ello es que, como sucedió en causas precedentes (citadas en el presente trabajo), se permite comenzar a computar la prescripción quinquenal, desde el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual.

**Yendo al caso concreto de BIC, la declaración jurada anual del período fiscal 2013, venció el 30 de junio de 2014, comenzando a correr la prescripción desde el 1 de julio de 2014, habiendo operado a las 24hs., del 30 de junio de 2019, de no haber mediado el 29 de marzo de dicho año (2019), la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (prevista), circunstancia (innominada) 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 de la Nación (CCyCN).**

Esta suspensión, por la presunta constitución en mora, tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción.

---

<sup>11</sup> Actual 159. *“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”**.* (el resaltado me pertenece).

<sup>12</sup> Más allá que la declaración anual es sólo de carácter informativo y no tiene efecto material alguno.

Para sostener tal postura, al igual que en los casos analizados en los **Informes de Novedades Tributarias (CFR) 60 y 61**, se recurre al fallo, de la **CSJN**, en los autos **“Banco de la Nación Argentina c/ GCBA —AGIP DGR— Resol. 389/09 y otros”<sup>13</sup>**.

Bajo la creación del TFAPBA de una nueva causal de suspensión del curso de la prescripción, el 30 de septiembre de 2019 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal en cuestión, y su vencimiento se produjo a las 24hs., del 30 de diciembre de 2019.

**Consecuentemente, habiéndose notificado la Disposición Delegada (SEATYS) N° 1549 con fecha 5 de junio de 2020, corresponde hacer lugar al planteo opuesto y declarar prescriptas las pertinentes facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación.**

**Al voto del Cdor. Dámaso Crespi, adhieren los Dres. Angel Carballal y Laura Cristina Cenicerros.**

#### **IV. Conclusión.**

**Más allá de la resolución en sí (favorable a los intereses del apelante, lo más relevante de la misma es la consolidación de la pre-venta (o notificación de ajustes), como causal innominada de suspensión del curso de la prescripción, sin fundamento en el Código Fiscal, en el CCyCN (puesto que no hay constitución en mora posible dadas las características intrínsecas de la relación jurídico-tributaria) y, tampoco en la jurisprudencia de la CSJN<sup>14</sup> o de la SCBA.**

**Por otra parte, es relevante remarcar que, más allá de lo expuesto en el párrafo anterior las prescripciones de las acciones de ARBA están prosperando en instancia del TFAPBA<sup>15</sup>.**

Por último, más allá que no fue un tema abordado por los vocales del TFAPBA, no quiero dejar de mencionar la preocupación que provoca la postura de ARBA (por lo menos en el caso de marras), en cuanto al criterio que pretendió imponer en relación con la atribución de ingresos, cuando la entrega es centralizada (especialmente en el sector de consumo masivo).

---

<sup>13</sup> Tema sobre el cual me he explayado *inextenso* en los mencionados Informes.

<sup>14</sup> Dada la lectura parcial o infundada del antecedente **“Banco de la Nación Argentina c/ GCBA —AGIP DGR— Resol. 389/09 y otros”**.

<sup>15</sup> Cuestión que no acontecía antes de haberse rechazado la apelación, por parte de la CSJN (22/10/2020), en los autos **“Recuperación de Crédito S.R.L.”**

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “*TERMINAL BAHIA BLANCA S.A. (9/12/2021)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Sujeto de Derecho). Prescripción.**

### **I. Planteo del Caso.**

Se determinaron obligaciones fiscales de la referida firma, en su calidad de contribuyente del IBB, durante el **período fiscal 2010**, aplicando una multa por omisión del 10% y declarando la responsabilidad solidaria de los directores de la Sociedad.

Cabe destacar que estamos (en instancia de apelación administrativa) frente a una causa cuyos períodos objeto de reclamo se circunscriben a comienzos de la década anterior.

**Por su parte, TERMINAL BAHIA BLANCA S.A. plantea que:**

- El procedimiento es nulo en atención al rechazo de la prueba informativa ofrecida en la instancia de descargo.
- Han prescrito las acciones del fisco para determinar las obligaciones fiscales vinculadas al período fiscal 2010.
- Cada anticipo debe considerarse como una obligación autónoma y, por lo tanto, habrían prescrito durante el año 2015, excepto el anticipo diciembre/2010, que lo habría hecho en enero de 2016.
- Es improcedente la responsabilidad solidaria endilgada a los directores (por no haberse probado el aspecto subjetivo).
- **En cuanto al fondo de la cuestión, la misma ha sido resuelta a su favor (el de la apelante) por la Comisión Arbitral y Plenaria.**

### **II. La Resolución del TFAPBA.**

Nuevamente, el vocal preopinante es el **Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi**, quien haciendo el mismo recorrido que en el caso analizado previamente, analiza la procedencia (o no) de la prescripción, siempre sumando a la pre-*vista*, como elemento suspensivo de su curso.

**Previamente, desestima el hecho de que cada anticipo se constituya en una obligación autónoma, cuyo vencimiento sea susceptible de dar origen al comienzo del cómputo de la prescripción. Para ello recurre a la presunta anualidad del tributo (desde su faz formal).**

Luego, el Vocal plantea que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1 de julio de 2011, y habría vencido a las 24hs. del 30 de junio de 2016, **de no haber mediado el 30 de mayo de 2013, la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente**, circunstancia suspendió el curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el segundo párrafo del **artículo 3986, del citado Código Civil (un año)**.

**Podemos apreciar que el Cdor. Crespi acude al Código Civil (CC) y no al CCyCN, puesto que el hecho que determina cual es el código vigente a aplicar, es la fecha de notificación de los ajustes (pre- vista) por parte del área de fiscalización de ARBA.**

En consecuencia, bajo la lógica del **TFAPBA**, el 31 de mayo de 2014 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal en cuestión, el cual habría fenecido a las 24hs. del 30 de junio de 2017, de no haber mediado la determinación de las pertinentes obligaciones fiscales, practicada el 21 de octubre de 2016, mediante la **Disposición Delegada (SEFSC) N° 5823, y notificada el 26 de octubre de 2016. En virtud de todos los algoritmos realizados se rechaza el planteo de prescripción.**

Ahora bien, al adentrarse en el fondo de la causa, se allana a lo resuelto por la Comisión Arbitral en la Resolución N°44/2018 (la cual ha adquirido firmeza) y resuelve en favor del contribuyente.

Al voto del vocal preopinante, adhieren, los Dres. Carballal y Ceniceros.

### **III. Conclusión.**

Como se puede apreciar, la moneda de cuando aconteció la notificación de la pre- vista, puede caer de cualquier lado, más allá que con la aplicación del CCyCN se morigera su efecto al limitarse a 6 meses.

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “*MASSALIN PARTICULARES S.R.L. (9/12/2021)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Sujeto de Derecho). Prescripción.**

#### **I. Planteo del Caso.**

Se determinaron obligaciones fiscales de la referida firma, en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, durante el **período fiscal 2013**, aplicando una multa por omisión del 5% y declarando la responsabilidad solidaria de los gerentes de la Sociedad.

#### **II. Resolución del TFAPBA.**

Siendo el mismo vocal preopinante, siguiendo la misma metodología de análisis y aplicando en el presente caso el **CCyCN**, llega a la convicción de que al momento de notificarse la determinación de oficio (18/06/2020), ya había operado la prescripción.

Adhieren al voto del Cdor. Dámaso Crespi, los Dres. Carballal y Cenicerros.

### **III. Conclusión.**

Ha sido esencial para la resolución favorable a los intereses del contribuyente, que el Cdor. Crespi aplicará el Código Civil y Comercial de la Nación y, por ende, una suspensión de 6 meses y no de un año, como en la causa anterior, puesto que de lo contrario, al momento de la notificación del acto administrativo determinativo, las obligaciones relacionadas con el período fiscal 2013, aún no hubieran prescripto.

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “ADT SECURITY SERVICES S. A. (9/12/2021)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Sujeto de Derecho). Prescripción.**

#### **I. Planteo del Caso.**

Se determinaron obligaciones fiscales de la referida firma, en su calidad de contribuyente del IIBB, durante el **período fiscal 2013**, aplicando una multa por omisión del 10% y declarando la responsabilidad solidaria de los directores de la Sociedad.

#### **II. Resolución del TFAPBA.**

En el presente caso el vocal preopinante, es el **Dr. Carlos Angel Carballal**, siguiendo la misma metodología de análisis que la detalla en los casos anteriores y aplicando en el presente caso el CCyCN, llega a la convicción de que al momento de notificarse la determinación de oficio (junio de 2020), ya había operado la prescripción. Al voto de Carballal, adhieren el Cdor Crespi y la Dra. Cenicerros.

### **III. Conclusión.**

A modo de conclusión, es pertinente analizar el voto, bajo protesto, del Dr. Carballal, quien expresa que:

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

*sustanciales correspondientes al período fiscal 2013, **bajo una doctrina que no comparto y debo acatar, debe prosperar.....***. (el resaltado me corresponde).

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “SULLAIR ARGENTINA S.A. (17/12/2021)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Agente de Recaudación). Prescripción. Teoría de las Cargas Dinámicas de las Pruebas.**

#### **I. Planteo del Caso.**

**A diferencia de los casos anteriores, en el presente nos situamos en un reclamo de ARBA en relación al accionar de SULLAIR ARGENTINA S.A. como agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos enero a diciembre (ambos inclusive) del año 2009.**

A su vez se impone la sanción del 60% en concepto de recargos (calculados sobre el capital + los intereses por mora) y un 30% bajo el concepto de multa por omisión.

El reclamo es por **percepciones omitidas**, lo cual constituye (hoy) una fuente inagotable de recaudación (impropia) por parte de los distintos fiscos provinciales.

**En primer lugar, la actora opone la prescripción de los períodos objeto de reclamo (aclarando que la obligación de actuar como agente de recaudación es una obligación de carácter mensual).** Plantea que, con relación a las obligaciones supuestamente omitidas ha transcurrido ampliamente el plazo de cinco años de prescripción previsto en el artículo 4027, inciso 3), del CC<sup>16</sup>, contados desde la fecha de vencimiento del gravamen ajustado<sup>17</sup>, y que, el ordenamiento local no puede modificar, ni ampliar las disposiciones dictadas por el legislador.

**Teniendo en cuenta que la fecha de vencimiento del último de los períodos señalados (12/2009) se produjo el 12 de enero de 2010, los cinco años se cumplieron el 12 de enero de 2015, no existiendo, hasta esa fecha, ningún acto suspensivo o interruptivo del curso de la prescripción.**

---

<sup>16</sup> Art. 4.027 (CC): *“Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: 1° De pensiones alimenticias; 2° Del importe de los arriendos, bien sea la finca rústica o urbana; 3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos”.*

<sup>17</sup> Conf. Art. 3956 del Código Civil.

A su vez, la Sociedad transita el fangoso camino de comenzar a buscar anular el acto administrativo objeto de apelación, bajo sendos planteos de nulidad, basados en el accionar de los inspectores y, en particular, en relación con la ponderación de la prueba aportada.

**SULLAIR declara que la conducta de ARBA ocasiona un perjuicio concreto y efectivo a la firma debido a que las graves irregularidades incurridas en el procedimiento, dada, en particular, su displicencia a la hora de constatar si el impuesto reclamado fue ingresado o no por los contribuyentes directos del mismo.** Aclara que dicha constatación resulta de imposible cumplimiento para la Sociedad teniendo en cuenta la cantidad de clientes y operaciones involucradas en los actuados.

**Por otra parte, la apelante señala que en las actuaciones administrativas que originan esta contienda obran agregadas las respuestas a los OFICIOS cursados a los clientes: DSL Argentina Limited Sucursal Argentina, Techint, Ingenieria Ronza, PGS, Larrauri, Endemol, Yacimientos Carboníferos Rio Turbio, Union Geofísica Argentina, Constructora Sudamericana, Chevron, Newsan, Welmaq, y destaca que ARBA omitió ponderar esa prueba, por adolecer de Certificación Contable y, por lo tanto, no cumplir con los extremos del Informe Técnico (DPR) 208/2006.**

A su turno, la Sociedad realiza los planteos de rigor en relación con la multiplicidad de sanciones que el Organismo Fiscal le pretende aplicar.

Por último, **descredita la responsabilidad solidaria de los directores**, argumentando que la responsabilidad solidaria prevista en el CF no es automática u objetiva, es decir, que no se torna operativa por el sólo hecho de ocupar el sujeto un cargo en la administración social, pues de lo contrario se violarían expresas normas de fondo.

A su turno, y en relación con el planteo de la prescripción, la **representación fiscal** plantea que *“sentada la procedencia de la aplicación de las normas fiscales provinciales en la materia.... en materia de prescripción devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de esa Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su computo desde el 1 de enero siguiente al año en que se refieren las mismas, siendo en el caso de los **Agentes de Recaudación, el 1 de enero del año siguiente al vencimiento del plazo reglado para el ingreso de los importes cuya recaudación se ha omitido**”.* (el resaltado me pertenece)

La representante de la ARBA, agrega que *“a los efectos de establecer la prescripción de los períodos 2009, la misma comenzó a computarse a partir del 1 de enero de 2010, pero se notificó la vista (por la cual se da inicio el procedimiento de determinación de oficio) el 16 de octubre de*

2014 (es decir, dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción). A partir de ahí se suspendió su curso por 120 días hábiles, habiéndose notificado la resolución objeto de apelación el 23 de junio de 2015. En consecuencia, no ha operado prescripción alguna”.

## II. Resolución del TFAPBA.

En el presente caso el vocal preopinante, es el **Dr. Carlos Angel Carballal**. En primer lugar con relación al primer agravio, recita (de modo poético) lo siguiente:

- *“Con relación a la prescripción invocada, suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte”.*

Expresa que *“dicho planteo resulta abstracto en autos, ya que si la temática debe dirimirse a la luz de lo prescripto por los artículos del Código Fiscal, tal prescripción no ha operado por los argumentos expuestos por los funcionarios actuantes de la Agencia de Recaudación”.*

**Es decir, ratifica la forma de cómputo del comienzo del plazo de la prescripción prevista en el Código Fiscal, para el caso de las obligaciones relacionadas con los agentes de percepción, desacoplándose de la jurisprudencia aplicable al caso de los sujetos de derecho del IIBB.**

A mayor abundamiento, Carballal agrega que si se siguiera el complejo de antecedentes jurisprudenciales traídos, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la CSJN a partir del caso *“Filcrosa”* y asumida por la SCBA, 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”*, se debería llegar a idéntica conclusión.

**Expresa que en el caso de autos, es de aplicación el CC, para el que sería decenal el plazo de prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes, según lo establecido en los artículos 4023<sup>18</sup> y concordantes del CC<sup>19</sup> (bajo el criterio de que en el caso de los agentes de percepción se está bajo un obligación tributaria de carácter instantáneo).**

<sup>18</sup> Art. 4.023. *“Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por diez años, salvo disposición especial.”*

<sup>19</sup> Idéntica solución a la aplicada por el TFAPBA (Sala I), en el expediente *“BOLDT S.A. (2/03/2021)”*.

Llegado a este punto, es pertinente recordar que, siguiendo el racional del vocal instructor, bajo el CCyCN, en principio, el plazo de prescripción a aplicar es de 5 años.

Por lo tanto, y a riesgo de ser reiterativo, en los períodos que actualmente están bajo fiscalización por parte de la ARBA (2016 y siguientes), en materia de agentes de recaudación, bajo la lógica del TFAPBA, la prescripción no podría extenderse de los 5 años<sup>20</sup>.

Es más, escapándonos del criterio de instantaneidad suscripto por el reconocido vocal del TFAPBA, nos podríamos situar en el inciso c), del artículo 2562, del CCyCN y, en consecuencia, se podría afirmar que el plazo se reduciría a 2 años (tema sobre el cual la jurisprudencia se debería expedir dentro de algunos años).

Ahora bien, **Carballal** a los fines de ser contundente (dentro de su lógica) en rebatir los agravios de la actora, se apoya (a los fines de sostener el plazo decenal de la prescripción) en lo resuelto por la **Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo** con asiento en La Plata, en la causa **“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesus s/ Apremio Provincial (16/09/2008)”**.

**Los principales puntos a considerar en la causa “Mareque” son los siguientes:**

- Se trata de un agente de percepción que ha cobrado el tributo en nombre del estado, y lo ha retenido sin ingresarlo en la forma prevista por la autoridad de aplicación (Disposición Normativa n° B 38/95), incurriendo así en la figura de la defraudación fiscal del indicado artículo 54 inciso b), del Código Fiscal.

---

<sup>20</sup> ARTICULO 2560. “Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local.”

ARTICULO 2532.- “Ámbito de aplicación. 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.”

ARTICULO 2562.- “Plazo de prescripción de dos años. Prescriben a los dos años: a) el pedido de declaración de nulidad relativa y de revisión de actos jurídicos; b) el reclamo de derecho común de daños derivados de accidentes y enfermedades del trabajo; c) el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos, excepto que se trate del reintegro de un capital en cuotas; d) el reclamo de los daños derivados del contrato de transporte de personas o cosas; e) el pedido de revocación de la donación por ingratitud o del legado por indignidad; f) el pedido de declaración de inoponibilidad nacido del fraude.”

- En suma, la disposición del artículo 4027, inciso 3), del Código Civil se valora reservada a los supuestos que encuentren al contribuyente del impuesto o a su responsable, y tanto respecto de él como de sus accesorios.
- Para el agente de percepción, en los casos en que la obligación surja de su deber como tal, en cambio, se halló aplicable la regla del artículo 4023, del mismo cuerpo legal.

Por último, el Vocal, reitera que, además, también se debería haber considerado el efecto suspensivo de la notificación de los ajustes.

**Por el contrario, con relación a las sanciones, cualquiera sea el plexo legal a aplicar. Comenzando a correr el plazo el 1 de enero de 2010 y feneciendo el 1 de enero de 2015, no se verificar causal alguna de suspensión o interrupción, correspondiendo declararla prescripta haciendo lugar al planteo de la apelante.**

Luego de desechados los planteos de nulidad, se detiene en el accionar del Fisco en materia probatoria.

En materia probatoria (exteriorizando la conformación unívoca del tribunal por la falta de designación de vocales), se vuelve a mencionar (y a aplicar), la **teoría de las cargas dinámicas**, expresando que:

- *“Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. Que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras”.* (el resaltado me pertenece)

En virtud de lo expuesto, se consideró razonable, como medida previa para mejor proveer, la remisión de lo actuado a la propia ARBA solicitando informe, a la luz del listado de clientes involucrados en el ajuste de marras (adjuntado por la apelante), si se encuentran registrados ante esa Agencia de Recaudación como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en caso afirmativo, especifique si presentó DDJJ y pago por el periodos 2009 (enero a diciembre).

**La medida para mejor proveer dio como resultado que la mayoría de los clientes habían presentado su declaración jurada de ingresos brutos.**

Luego se aclara, en relación al Informe Técnico (DPR) 208/2006 que *“es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente no percibido, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo, si están acreditados los pagos del impuesto del periodo por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado en autos con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación”*. (el resaltado me pertenece)

La minimización del cumplimiento de los extremos Informe Técnico (DPR) 208/2006, implica un avance en favor del derecho de defensa de los agentes de recaudación, dadas las dificultades fácticas existentes para su satisfacción.

**En virtud de todo lo expuesto, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto a los clientes que declararon y/o abonaron el impuesto.**

Por último, reitera que la responsabilidad solidaria es de carácter objetivo (por el sólo hecho de ostentar el cargo), salvo prueba en contrario por parte del director o gerente.

**En consecuencia, se solicita a ARBA una reliquidación del ajuste (el saldo del ajuste y los recargos). Adhieren los Vocales Ceniceros y Crespi.**

### **III. Conclusión.**

Más allá de la compleja trama que desarrolla el Dr. Carballal (y quienes adhieren a su voto) para desconocer la jurisprudencia de la CSJN y SCBA, sostener la plena aplicación del Código Fiscal (en materia de inicio del cómputo del plazo de prescripción) y llegar al extremo de considerar pertinente el plazo decenal, bajo la aplicación del CC (por medio de la utilización impropia de la causa *“Mareque”*), lo más relevante del fallo es la ratificación de la aplicación plena de la **teoría de las cargas dinámicas de la prueba**.

La misma es central, en particular cuando estamos en presencia de reclamos originados en la omisión de actuar como agente de percepción. Recordemos que, en muchos casos, por el volumen de operaciones (ej. sector de consumo masivo, bancos, etc.) se torna inviable la aplicación (cabal) del Informe Técnico (DPR) 208/2006, más allá de ser innecesaria, dada la información con la cual hoy consta la ARBA (diferente a la que ostentaba en el año 2006).

Lo expuesto no quita mérito a que el agente de recaudación realice el mayor esfuerzo probatorio posible. Pero, llegado a cierto punto, es ARBA quien cuenta con la información conducente para arribar a la verdad material de los hechos. Y esto es lo que resalta el TFAPBA.

Por supuesto, siempre hay que considerar que estamos en presencia de un tribunal que, como mencioné, está diezmado en cuanto a su composición, puesto que sólo tiene tres vocales, con lo cual, dadas las subrogaciones, la jurisprudencia que emana del mismo es unívoca. Pero constituye un avance concreto en cuanto al ejercicio real del derecho de defensa de los agentes de recaudación.