



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 2360-0413301/2017, caratulado
“CLOROX ARGENTINA S.A.”.-----

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Javier Fernández Verstegen, en su carácter de apoderado de CLOROX ARGENTINA S.A. (fs. 1746/1781), y como patrocinante de los Sres. Eduardo Enrique Represas (fs. 1735/1737), Leandro Héctor Cáceres (fs. 1738/1740), Daniel Pablo Mazzochi (fs. 1741/1745) y Gonzalo Miguel Canatelli (fs. 1839/1842), contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1758, dictada con fecha 24 de junio de 2020, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. -----

----- Por el acto citado, obrante a fs. 1683/1732, se determinan las obligaciones fiscales de la firma CLOROX ARGENTINA S.A. (CUIT 30-60520678-2, CM 902-860338-3), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2013 (enero a diciembre), por el ejercicio de las actividades “Fabricación de materias químicas inorgánicas básicas n.c.p.” (Código NAIIB 241180), “Fabricación de jabones y preparados para limpiar y pulir” (Código NAIIB 242410), “Fabricación de cosméticos, perfumes y productos de higiene y tocador” (Código NAIIB 242490), “Venta al por mayor de materiales y productos de limpieza” (Código NAIIB 513910), “Servicios de crédito n.c.p.” (Código NAIIB 659892) y “Otros servicios de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal” (Código NAIIB 741203). En su artículo 6° establece las diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos diez millones seiscientos sesenta y un mil trescientos treinta y dos con 40/100 (\$ 10.661.332,40), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias). Asimismo, en el artículo 7° establece saldos a favor de la firma para la posición 05 por la suma de \$ 34.139,00.-----

----- Asimismo aplica por artículo 8°, una multa equivalente al quince por ciento

(15%) del monto omitido, por haber constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, primer párrafo, del Código Fiscal. Por último, establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, la multa y los intereses que pudieran corresponder, los Sres. Gonzalo Miguel Canatelli, Michael Robert Costello, Daniel Pablo Mazzochi, Eduardo Enrique Represas y Héctor Leandro Cáceres, ello de conformidad a lo normado por los artículos 21 inciso 2, 24 y 63 del citado plexo legal (artículo 9°).-----

----- A fs. 1860 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 1861 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II (fs. 1862).-----

----- Que, a fs. 1993 se ordena el traslado del recurso presentado a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando el escrito de responde a fs. 1997/2011.-----

----- Finalmente, mediante providencia de fs. 2012, se hace saber la integración definitiva de la Sala con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conf. Ac. Ext. 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr Franco Osvaldo Gambino en carácter de Conjuez (conf. Ac. O. 58/22 y Ac. Ext. 102/22). Por último, se tiene por agregada la documental, y se rechaza la pericial y de informes ofrecidas por innecesarias para la resolución de la causa. Asimismo, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido. -----

Y CONSIDERANDO: I.- a. Que, en su libelo recursivo, la parte apelante plantea como primera excepción la **prescripción** total para reclamar y perseguir el cobro del impuesto sobre los Ingresos Brutos para el período fiscalizado (enero a diciembre de 2013) y el reclamo de cualquier diferencia que surja de ese ajuste. Plantea la existencia de un conflicto normativo entre el Código Fiscal y el Código Civil y Comercial de la Nación y afirma en este punto, que la pretensión de ARBA de aplicar las normas del Código Fiscal provincial contradice de manera directa y frontal la doctrina judicial establecida por la Corte Suprema de



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0413301/17
"CLOROX ARGENTINA S.A."

Justicia de la Nación y por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. Cita los autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de la ley" de fecha 16.05.18, donde la Corte provincial resolvió por mayoría, la aplicación de los plazos del Código Civil, considerando que el inicio del cómputo de la prescripción comienza a contarse desde la "fecha del título de la obligación", y no desde el 1° de enero siguiente al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada, tal como pretende el órgano recaudador.-----

----- **Plantea nulidad:** cuestiona asimismo la validez de la Disposición Delegada SEATYS N° 1758/2020 porque a su entender expone una arbitrariedad manifiesta al desconocer los antecedentes de las actuaciones y convalidar una valoración contraria al debido proceso y derecho de defensa, con afirmaciones dogmáticas que no dieron respuesta a los argumentos formulados por la contribuyente en el descargo donde cuestiona los ajustes del coeficiente, la base imponible y los pagos a cuenta. -----

----- Abordando los argumentos de fondo, cuestiona el coeficiente de ventas determinado por ARBA al afirmar que no tuvo en cuenta las notas de crédito y débito emitidas por la recurrente y de ese modo -en forma incorrecta e injustificada- atribuye mayores ingresos a la jurisdicción provincia de Buenos Aires fijando un coeficiente de ingresos que no se corresponde con la realidad.-----

----- Sostiene que la medida para mejor proveer producida se aparta y no realiza las tareas que le fueron encomendadas y hace caso omiso de los planteamientos formulados en el acápite IV del descargo. -----

Improcedencia del ajuste de coeficiente: En el acto impugnado -dice- hubo una errónea conformación de los ingresos por no indicar cuál es el criterio utilizado para realizar tal atribución (por ej. lugar de entrega, domicilio del adquirente, lugar de destino final de los bienes), pese a haber sido observada esta parte del ajuste en el descargo. Considera que rebatió el ajuste de la fiscalización al aportar un muestreo que expone con el documento de transporte correspondiente (remito al menos en un caso para cada cliente) que la entrega había sido efectuada fuera de la jurisdicción provincia de Buenos Aires. Aclara

que utilizó la modalidad de muestreo en función de la cantidad de operaciones involucradas y por ser materialmente imposible acompañar -por su volumen- todos los remitos vinculados a sus correspondientes facturas. En tal sentido cuestiona el proceder de ARBA al considerar que desconoce los resultados de la documental aportada con argumentaciones vacuas y que la muestra aportada tiene entidad suficiente para desvirtuar el ajuste.-----

----- También objeta el **coeficiente de gastos** porque se origina en el antes cuestionado ajuste del coeficiente de ingresos, y dada la correlación existente entre estos conceptos, necesaria e indubitablemente deviene erróneo también el ajuste en este punto.-----

Improcedencia del ajuste de la base imponible: Sobre este punto entiende que no están justificadas las diferencias determinadas en la base imponible, agregando en relación a los descuentos otorgados por Clorox SA a través de notas de crédito que la fiscalización interpretó erróneamente las cuentas 410.003 y 450.015. Sostiene que la firma no descontó de la base imponible deudores incobrables y agrega que los descuentos registrados en la cuenta 410.003 son otorgados en función del volumen de ventas, sin que conste en autos que se trata de la prestación de un servicio.-----

Improcedencia del ajuste por pagos a cuenta: Fundamenta como origen de ese ajuste su error al informar la CBU de la firma y señala que no existe razón alguna para que ARBA desconozca los pago a cuenta declarados, pese a este error.-----

Saldos a favor: Objeta que no se haya reconocido los saldos a favor de la firma, que resultan de vital importancia para el cálculo del valor de la multa y los intereses.-----

----- En torno a los **intereses** argumenta que no ha existido omisión, mora culpable y que la mora no le es imputable.-----

----- Respecto de la **multa** opone la prescripción de esta sanción afirmando que ya transcurrió el plazo determinado por el Código Fiscal para hacer viable este instituto. En subsidio cuestiona su procedencia por inexistencia de los elementos tanto objetivo como subjetivo, también en subsidio plantea el error excusable y a todo evento solicita su reducción al mínimo de ley.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0413301/17
“CLOROX ARGENTINA S.A.”

----- **Responsabilidad Solidaria:** Cuestiona la constitucionalidad de las normas de Código Fiscal que la regulan, por considerar esta materia es ajena a la competencia provincial y debe ser legislada por el Congreso de la Nación. Afirma que el hecho de formar parte del directorio no es razón suficiente para atribuir la responsabilidad solidaria, debiéndose aplicar también el principio de personalidad de la pena.-----

----- Ofrece prueba documental, de informes y pericial. Formula reserva del caso Federal. -----

----- **Recursos presentados por los Sres. Eduardo Enrique Represas, Leandro Héctor Cáceres y Daniel Pablo Mazzochi:** Adhieren en todos sus términos al recurso presentado por la firma y expresan además que la responsabilidad endilgada no puede ser automática, porque, dicen, hay jurisprudencia y doctrina que señalan que un director no puede ser declarado responsable solidario si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales. Entienden que en estos actuados no existen elementos suficientes para atribuir este tipo de responsabilidad y citan el fallo “Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio”.-----

II.- Que a su turno la **Representación Fiscal**, comienza tratando el planteo de nulidad señalando que ARBA ha respetado todas las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz y para que sea factible su procedencia es necesario que la omisión y violación de normas procesales sea de carácter grave y solemne y limite seriamente el derecho de defensa.-----

----- En punto al agravio referido a la valoración de la prueba ofrecida destaca que no se relaciona con los supuestos vicios que se alegan y hacen inatendible la pretensión planteada.-----

----- Por otra parte, respecto de los cuestionamientos de constitucionalidad de normas, recuerda que dicho tratamiento se encuentra expresamente vedado a tenor de lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia de este Tribunal Fiscal.-----

----- En respuesta al planteo de **prescripción** destaca que el artículo 2532 del Código Civil y Comercial viene a confirmar la postura del Fisco en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una

potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Refiere que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, resultando lógico que regule sobre la temática y que de ningún modo se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución Nacional, sino que se trata de las facultades ejercidas por la jurisdicción provincial en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 CN). -----

----- Cita doctrina y jurisprudencia y concluye que el plazo prescriptivo liberatorio de la acción para determinar y exigir el pago de los tributos provinciales, como aspecto propio del derecho tributario sustancial, no queda fuera del derecho público local y a su regulación exclusiva e inherente a los Estados Provinciales, que han conservado dicha potestad desde el momento de la conformación misma del Estado Federal.-----

----- Al mismo tiempo cuestiona la tacha de **inconstitucionalidad** que ha recibido la legislación local y destaca que los efectos de la declaración judicial invocada tiene efecto sólo entre las partes y su aplicación se limita al caso concreto.-----

----- Reseña sentencias emanadas de este Cuerpo, alega respecto del caso invocado por el apelante (*"Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Recuperación de Créditos S.R.L. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley"*) que no se encuentra firme, por haber deducido la Fiscalía de Estado recurso extraordinario federal contra ese pronunciamiento y, previo efectuar el cómputo que considera pertinente, ratifica la vigencia de las acciones del Fisco para determinar las obligaciones fiscales en autos. -----

----- En relación al **coeficiente de ingresos** destaca que en el acto cuestionado no se impugnó el criterio que utilizó el contribuyente para distribuir ingresos entre las jurisdicciones sino su asignación. Cita antecedentes de la Comisión Arbitral y de este Tribunal donde se afirma que el Convenio Multilateral constituye la herramienta normativa aplicable para la distribución de la materia imponible, pero la conformación de la base imponible, al igual que los restantes elementos de la relación tributaria son definidos por la legislación local.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0413301/17
"CLOROX ARGENTINA S.A."

----- En lo referente a la prueba aportada en el descargo hace propias las alegaciones del juez administrativo y destaca que la recurrente aportó copias simples de remitos que no se identificaban con el número de factura ni cuantificaban el importe de la operación. Y agrega que, por tratarse de hechos positivos, se encontraba en mejores condiciones de acreditar esos extremos. Manifiesta que la orfandad de prueba documental aportada torna infructuosa además la producción de prueba pericial. -----

----- Sobre el **coeficiente de gastos** señala que la fiscalización convalidó el criterio utilizado por el contribuyente y sobre el ajuste vinculado a notas de crédito señala que éstas no se adecuan a las prescripciones del artículo 189 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia de este tribunal y destaca que hubo una incorrecta detracción de las notas de crédito emitidas por devoluciones y rechazos de mercaderías no coincidente con lo registrado en los libros contables. -----

----- Rebate la alegada **falta de justificación de las diferencias ajustadas** al sostener que en el acto apelado se brinda respuesta a las observaciones formuladas en el descargo por lo cual no encuentra sentido a este agravio; mientras que -en torno al ajuste de los pagos a cuenta declarados- destaca que el contribuyente no aportó prueba documental respaldatoria de las aclaraciones solicitadas por la fiscalización. -----

----- En torno a la **falta de consideración de saldos a favor** afirma que no corresponde su compensación en esta instancia y concluye en relación a los **intereses** que constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Por ello, comprobado el incumplimiento, corresponde aplicarlos hasta el momento de su efectivo pago. -----

----- **Multa:** Respecto a la **sanción** impuesta, considera que la conducta del contribuyente se corresponde con la tipificada en el art. 61 del C.F. y por ello entiende procedente su aplicación, sin necesidad de demostrar la existencia de intención alguna de su parte, por haberse verificado el incumplimiento de la obligación fiscal y no haberse acreditado causal atendible que, bajo el instituto del error excusable, lo exima. -----

----- Finalmente rebate los agravios referentes a la **responsabilidad solidaria** de los integrantes del órgano de administración, remarcando que el instituto aplicado reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado, multa y recargos independientemente del obligado directo. Se encuentra en cabeza de los responsables -dice- la prueba de la inexistencia de culpa, y considera que no se ha verificado este extremo. -----

----- Aclara además que la responsabilidad en el ámbito provincial no reviste carácter subsidiario, ni procede el beneficio de excusión porque se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.-----

----- A su vez, y en lo que respecta a la invocada supremacía de la Ley de Sociedades Comerciales por sobre la normativa provincial, entiende que dicho agravio trasluce un cuestionamiento de la autonomía del Derecho Tributario, que regula este instituto en razón de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias. -----

----- Por último, en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 21 del código fiscal, y aplicación de la doctrina del fallo “Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio”, para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, señala que en el mismo no se ha conformado la mayoría de votos necesarios, mal puede sostenerse que la Suprema Corte haya declarado la inconstitucionalidad del art. 21 (actual 24) del Código Fiscal. Cita nuevos precedentes judiciales y solicita, se confirme la resolución en este punto.-----

III.- Voto del Dr. Angel Carlos Carballal: Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 1758/2020. -----

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

----- Así pues, la parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0413301/17
"CLOROX ARGENTINA S.A."

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

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

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

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

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

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

----- En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros N° 2117 del 29/12/2017; N° 2142 del 14/08/2018; N° 2145 del 13/09/2018; N° 2171 del 26/03/2019; N° 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.-----

----- Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0413301/17
“CLOROX ARGENTINA S.A.”

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 distinta, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): “...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la

vigencia del antiguo régimen ...En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico ... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal... (CS en causa "Volkswagen" ya citada). -----

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

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

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



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0413301/17
“CLOROX ARGENTINA S.A.”

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

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

----- Lo expuesto, me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere particularmente a las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas

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

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

----- Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible,



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0413301/17
"CLOROX ARGENTINA S.A."

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).-----

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

----- Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una “...*declaración jurada en la que se determinará el impuesto...*” de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.-----

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

----- Sin embargo, según constancias de fs. 1213/1218, con fecha 31 de mayo de 2019, se notificaron las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante mediante acta de Comprobación R-078 A N° 010356830, 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



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0413301/17
“CLOROX ARGENTINA S.A.”

Ley N° 26.994): “Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción.”.-----

----- Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): “...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”.-----

----- Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de *obiter dictum* esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.-----

----- Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos cuatro años y once meses de prescripción, en el mes de mayo de 2019 se suspende hasta el mes de noviembre de 2019, retomando el cómputo pertinente, el que venció inexorablemente el 30 de diciembre de 2019.-----

----- Como vemos, previo a ello y en término útil, no se visualiza la existencia de acto alguno que suspenda nuevamente o interrumpa el curso de la prescripción. La notificación del acto ahora apelado y la interposición de los



Provincia de Buenos Aires

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

recursos bajo tratamiento, se producen a posteriori, recién en el meses de junio y julio de 2020, conforme las constancias de fojas 1734, 1746, 1735, 1738, 1741 y 1839, respectivamente. -----

Concluyo en consecuencia, que debe prosperar el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2013, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto. Idéntica solución 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: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Javier Fernández Verstegen, en su carácter de apoderado de CLOROX ARGENTINA S.A. (fs. 1746/1781), y como patrocinante de los Sres. Eduardo Enrique Represas (fs. 1735/1737), Leandro Héctor Cáceres (fs. 1738/1740), Daniel Pablo Mazzochi (fs. 1741/1745) y Gonzalo Miguel Canatelli (fs. 1839/1842), contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1758, dictada con fecha 24 de junio de 2020, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto el acto apelado, declarándose la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el acto apelado. Regístrese, notifíquese y devuélvase.-----

Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS N° 1758, dictada con fecha 24 de junio de 2020, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0413301/17
“CLOROX ARGENTINA S.A.”

-----Así, frente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2013, debo señalar que en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Dr. Ángel C. Carballal, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, a las consideraciones que expusiera en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional); y “Rigolleau S.A.” (Sentencia de Sala II de fecha 9 de octubre de 2018, Registro N° 2721), en lo referente al régimen aplicable a facultades sancionatorias del Fisco.-----

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

Voto del Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino: Que, tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a examen, atendiendo la claridad, fortaleza y suficiencia argumentativa de los votos emitidos por los miembros integrantes de la Sala, Dr. Angel C. Carballal y Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, adhiero a sus fundamentos y resolución adoptada.-----

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Javier Fernández Verstegen, en su carácter de apoderado de CLOROX ARGENTINA S.A. (fs. 1746/1781), y como patrocinante de los Sres. Eduardo Enrique Represas (fs. 1735/1737), Leandro Héctor Cáceres (fs. 1738/1740), Daniel Pablo Mazzochi (fs. 1741/1745) y Gonzalo Miguel Canatelli (fs. 1839/1842), contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1758, dictada con fecha 24 de junio de 2020, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto el acto apelado, declarándose la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el acto apelado. Regístrese, notifíquese y devuélvase.-----

CARBALLAL
Angel
Carlos
Firmado digitalmente
por CARBALLAL Angel
Carlos
Fecha: 2022.12.15
14:27:15 -03'00'
Vocal Subrogante
(A. E. N° 100/22)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

CRESPI
Rodolfo
Damaso
Firmado
digitalmente por
CRESPI Rodolfo
Damaso
Fecha: 2022.12.16
10:58:57 -03'00'

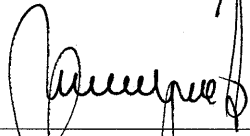
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

Franco
Osvaldo
Luis
Gambino
Firmado
digitalmente por
Franco Osvaldo
Luis Gambino
Fecha: 2022.12.19
14:59:18 -03'00'

Conjuez
(A.O. 58/22 A.E. N° 102/22)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

REGISTRO N°. 3276
19/12/2022.

SENTENCIA FIRMADA
CONFORME AC. EXT. 96/20


Dra. MARIA ADRIANA MAGNETTO
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación