



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: “WHIRLPOOL ARGENTINA S.R.L.” - 2360-0454158/17

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0454158 año 2017, caratulado “WHIRLPOOL ARGENTINA S.R.L.”.

Y RESULTANDO: A fojas 1381/1412, el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada (SEATYS) N° 3497, de fecha 10 de junio de 2021, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "WHIRLPOOL ARGENTINA S.R.L." (C.U.I.T. 30-63634477-6), en su actuación como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el régimen de Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2014 por el ejercicio de las siguientes actividades: “Venta al por mayor de artefactos para el hogar, eléctrico, a gas, kerosene u otros combustibles” (Código NAIIB 513540); “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.” (Código NAIIB 511990); “Venta al por menor de artefactos para el hogar, eléctricos, a gas, kerosene u otros combustibles” (Código NAIIB 523550); “Reparación de artículos eléctricos de uso doméstico” (Código NAIIB 526200); “Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.” (Código NAIIB 659990) y “Servicios empresariales n.c.p.” (Código NAIIB 749900).

En su artículo 6º establece que las diferencias adeudadas al Fisco por haberse tributado en defecto, que ascienden a un total de Pesos tres millones quinientos ochenta y siete mil cuatrocientos seis con sesenta centavos (\$3.587.406,60), las que deberán abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397 T.O. 2011 y modificatorias). En su artículo 8º establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 01 a 06, 08, 11 y 12/2014, que ascienden

a un total de Pesos cuatro millones setenta y nueve mil novecientos noventa y ocho con cuarenta centavos (\$4.079.998,40).

Por su artículo 9°, aplica una Multa por Omisión equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto omitido por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción por omisión prevista y penada por el artículo 61 primer párrafo del citado Código.

Por último, en su artículo 12, atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del mismo plexo legal, establece que resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago de las diferencias ajustadas, intereses y por la multa aplicada, los Sres. Victor Eduardo Gilman, Pablo Marcelo Feresini, Rodrigo Augusto Texeira y Felipe de Arruda Longo Fernandes.

A fs. 1419/1443, la Dra. Silvia Stella, en su carácter de apoderada y patrocinante de la firma "Whirlpool Argentina S.R.L.", y de los Sres. Rodrigo Augusto Texeira, Víctor Eduardo Gilman, Pablo Manuel Feresini y Felipe de Arruda Longo Fernandes, interpone Recurso de Apelación en los términos de artículo 115 inciso b) del Código Fiscal.

A fojas 1513, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 1534 se deja constancia de que la causa ha quedado adjudicada para su instrucción a la Vocalía de la 7ma. Nominación a cargo del Dr. Angel C. Carballal como subrogante, radicándose en la Sala III.

A fojas 1540, se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fs. 1544/1554 obra el escrito de responde de la Representante Fiscal.

A fojas 1557 se suspenden las actuaciones hasta tanto los Organismos del Convenio Multilateral dicten resolución con respecto al recurso interpuesto por la firma de marras en los términos del artículo 24 inciso b) del mencionado Convenio.

A fojas 1585 se tiene por agregados el escrito y constancia de presentación del Recurso de Apelación contra la Resolución CA N° 23/24 traídos por la Dra. Silvia Stella y se ordena mantener la suspensión ordenada a fojas 1557.

A fojas 1599, se agrega la Resolución CP N° 7/25 y se reanuda el trámite de las actuaciones. Se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada junto

al Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, con el Contador Rodolfo D. Crespi y el Dr. Luis A. Mennucci. Se provee el ofrecimiento probatorio, teniéndose por agregada la documental acompañada y la informativa y pericial contable por innecesaria para la resolución de la causa. Finalmente, se llaman autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

CONSIDERANDO: I.- Que la parte apelante comienza su recurso planteando la prescripción de las facultades del Fisco respecto del período 2014 al entender que es un instituto del derecho en general que se rige por lo estatuido en el Código Civil. Considera que la determinación de oficio es el único acto que posee los efectos de interpelación fehaciente para el deudor y por lo tanto, el único hábil para suspender la prescripción. Sostiene que, cualquiera sea la tesis sobre el cómputo del plazo, la prescripción operó antes de la notificación de la determinación de oficio. Cita jurisprudencia.

Con respecto al coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral, indica que, sin perjuicio de que en la resolución se exprese que se ha asignado de conformidad al “destino final” de la mercadería, en los hechos se han reasignado los ingresos de acuerdo al lugar de mera entrega. Interpreta que ello se debe a que los grandes centros de distribución se encuentran en la provincia de Buenos Aires. Aclara que la mercadería allí recibida es remitida a las distintas jurisdicciones del país. En subsidio, plantea que solo pueda asignarse a la jurisdicción en donde se entregue la mercadería en la medida en que haya una real vinculación económica, de conformidad con el criterio de la Comisión Arbitral. Cita casos concretos de los Organismos de Convenio Multilateral.

En referencia a las supuestas inconsistencias en las retenciones y percepciones, asevera la importancia de la producción probatoria y señala las limitaciones sufridas en virtud de la emergencia sanitaria, solicitando se abra la causa a prueba.

Asimismo, requiere la apertura de la prueba pericial contable a fin de que el perito designado releve los comprobantes de las retenciones y percepciones computadas por la firma durante el período 2014.

Solicita la compensación del saldo a favor determinado, en virtud de lo dispuesto por el artículo 102 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.

Manifiesta que si la obligación principal se encuentra prescripta, también lo están sus accesorios, multa e intereses. Entiende que igualmente se encontraría prescripta la multa debido a su naturaleza penal y la consecuente aplicación de la ley penal más benigna.

En subsidio, plantea la inexistencia de la sanción debido a la ausencia del elemento

objetivo al considerar que no hay omisión de impuesto. Critica el carácter objetivo atribuido por el Fisco, considerando que -en el caso- no hubo factor de atribución. Sostiene la existencia de error excusable, al entender que se trató de un error de interpretación.

Postula la improcedencia de los intereses resarcitorios atento a la falta de configuración de mora culpable.

Rechaza la atribución de responsabilidad solidaria en virtud de lo dispuesto por la ley de fondo. Sostiene que no es automática, sino que responden por el mal desempeño del cargo, que deriva de un obrar sin lealtad y sin la diligencia de un buen hombre de negocios. Plantea la imposibilidad de extender la responsabilidad en materia infracción en virtud del principio de personalidad de la pena. Cita jurisprudencia.

Acompaña prueba documental y ofrece prueba instrumental, informativa y pericial contable.

Plantea Caso Constitucional y Caso Federal.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido advirtiendo que el conteste se realiza sin tener a la vista el expediente, en virtud de las medidas tomadas en el marco de la pandemia COVID-19, razón por la cual, se limita a los agravios expuestos en las piezas recursivas y el acto y/o documentación que se encuentra en el sistema de trazabilidad de la agencia.

Asimismo, advierte que la apelante reedita los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los cuales fueron analizados y refutados por el Juez Administrativo en los considerandos de la Disposición en crisis.

Por otra parte, en referencia a la queja referida a la imposibilidad de producir la prueba por el contexto sanitario, reitera que los plazos no se encontraban suspendidos en el marco del presente procedimiento e indica que la misma ha sido producida en una instancia anterior, no pudiendo ser reeditada en la presente instancia revisora aquella prueba que no fue producida por causa imputable al recurrente o por irregularidades en su producción.

Tiene presente que el juez administrativo ha dado razón del análisis de la prueba ofrecida, abriendo la causa a prueba mediante una medida para mejor proveer. Entiende que la discrepancia en la valoración de la prueba vislumbra una mera disconformidad con el ajuste propuesto.

Abordando el planteo de prescripción, luego de realizar una síntesis de la jurisprudencia y criterio que estima adecuado al caso, recalca que devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1º de enero siguiente al vencimiento que las normas prevén para la presentación de las declaraciones juradas e ingreso del gravamen. Alega que el art. 2532 del Código Civil y Comercial confirma la postura de la Agencia en cuanto a la regulación del instituto en materia tributaria.

En el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2014, comenzó a correr el 1º de enero de 2016, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada SEATYS N° 3438- de inicio del procedimiento determinativo y sumarial- el día fecha 06 de octubre de 2020, es decir, dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a la fecha de prescripción, se suspende por ciento veinte (120) días hábiles dicho cómputo, suspensión que se prolonga luego con la notificación de la Disposición Delegada SEATYS N° 3497 con fecha 16 de junio de 2021, que contiene la intimación de pago, hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

Entrando al análisis relativo al coeficiente de ingresos, sin perjuicio de lo expuesto en los considerandos de la disposición en crisis, pone de manifiesto que el contribuyente ha hecho uso del derecho de ocurrir ante la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral, estando supeditado a lo que se resuelva en dicha instancia al respecto.

En punto a las inconsistencias en las retenciones y percepciones, transcribe lo expuesto por el juez administrativo, concluyendo que la fiscalizada no ha acompañado prueba que justifique la diferencia de los pagos a cuenta observados por la Autoridad de Aplicación, no pudiendo desvirtuar la pretensión fiscal.

Luego, en cuanto a la infracción calificada como Omisión del tributo del artículo 61 del CF, señala que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, corresponde su aplicación. Expone que el criterio (objetivo) empleado por la Agencia, implica que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Agrega que ante el incumplimiento comprobado, procede la aplicación de la multa, en razón de que el sujeto pasivo no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal ni acreditó causal

atendible que bajo el instituto de error excusable logre eximirlo.

En lo relativo a la impugnación de los intereses, afirma que los mismos 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. Ergo, comprobado su incumplimiento, dice, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago. Aclara que esta es la tesitura plasmada por el art. 886 Del CcyC.

En cuanto a los cuestionamientos sobre la responsabilidad solidaria, puntualiza que ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Explica que los responsables son deudores solidarios e ilimitados, desde donde el Fisco tiene la facultad de demandar la totalidad de los gravámenes y demás accesorios a cualquiera de los deudores u obligados o a todos conjuntamente, y que la ley sólo exige la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad, encontrándose la prueba de la inexistencia de culpa en cabeza del sindicado.

Concluye que es una obligación a título propio, por deuda ajena, no es subsidiaria ni posee el beneficio de excusión, los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de las deudas.

En lo vinculado a la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal y la aplicación del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2/07/2014, advierte que la Suprema Corte de Justicia de esta provincia no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada de la inconstitucionalidad. Añade que lo expuesto se ve confirmado por sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Stagno Vicente Félix y otro s/Apremio Provincial” de fecha 12/08/2014), del Juzgado Contencioso Administrativo n° 2 de San Isidro (fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Snack Crops S.A. s/Apremio Provincial de fecha 3/10/2014) y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás (carátula “Casais Rodolfo Mario y Otra c/Fisco de la Provincia de Bs. As. s/ Pretensión Anulatoria - Otros juicios” de fecha 4/06/2013).

En cuanto a la invocación de la ley de sociedades comerciales, indica que la facultad de apartamiento en la legislación local de las normas sobre solidaridad allí contenidas, encuentra fundamento constitucional en el artículo 121 de la Constitución Nacional.

Como corolario sostiene que la atribución luce ajustada a derecho y fue determinada en base a las constancias obrantes en las actuaciones, sin que haya traído la parte apelante, argumentos que logren desvirtuarla.

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.-VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Que, tal como ha quedado delineada la cuestión traída a debate a esta Alzada, cabe dilucidar si la Disposición Delegada SEATYS N° 3497/21 dictada por ARBA, se ajusta a derecho.

A tal fin, corresponde despejar, en primer término, si se verifica la prescripción de las acciones fiscales, en tanto de prosperar el planteo devendrá abstracto el tratamiento de los restantes agravios expuestos..

El apelante alega que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior aplicable a los períodos determinados en autos, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales.

Al respecto, cabe comenzar mencionando que me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez 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). Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

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

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

Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y 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) sí como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial”, sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o ser 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 del tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho

privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley", Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 493 330:704; 332:616 y 1503 entre muchos otros).

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

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

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza su cómputo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa "Ullate" en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: *"...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de*

dicha doctrina a la constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso...". (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en "Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo", Sentencia del 1º 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: 308:110 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684). En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires; *"...Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo". Citando a Planiol dice: "La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio*

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

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

Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido "...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a 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 N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta se deberá presentar una “...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...” de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 4 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 2014. La declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral – tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2015 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2013), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiera vencido el día 30 de junio de 2020.

Sin embargo, según constancias de fs. 1136/1146, con fecha 31 de mayo de 2019, se notificó al contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo del artículo 2541 del nuevo C.C. y C, (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994): *“Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*.

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (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, para el período 2014, transcurridos 4 años de prescripción, el 31 de mayo de 2019 se suspende hasta el 1 de diciembre 2019, retomando el cómputo pertinente, el que venció inexorablemente en diciembre de 2020.

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 del recurso bajo tratamiento, se producen a posteriori, recién en los meses de junio y julio del año 2021, conforme las constancias de fojas 1415/1417 y 1419, 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 2014, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto.

Idéntica solución he de adoptar con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por Omisión vinculada al mismo período fiscal, comenzando a correr el plazo el 1° de enero de 2015 y feneciendo el 1° de enero de 2020, sin verificarse causal alguna de suspensión o interrupción, correspondiendo declararla prescripta haciendo lugar al planteo sobre el particular; lo que así también Voto.

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

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto a fs.

1419/1443, por la Dra. Silvia Stella, en su carácter de apoderada y patrocinante de la firma “Whirlpool Argentina S.R.L.”, y de los Sres. Rodrigo Augusto Texeira, Víctor Eduardo Gilman, Pablo Manuel Feresini y Felipe de Arruda Longo Fernandes, contra la Disposición Delegada (SEATYS) N° 3497/21, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto el acto apelado, declarándose la prescripción de las acciones fiscales involucradas en autos.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, a partir de los agravios interpuestos por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3497/21, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, y sin perjuicio de remitir a las consideraciones que expusiera –en lo pertinente– en la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), adhiero a la prescripción declarada por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, con respecto las facultades determinativas del Fisco involucradas en autos.

Conforme ello, sin embargo, a juicio del suscripto resulta innecesario expedirse con respecto a los restantes planteos incoados, debiéndose dejar sin efecto el acto apelado y declarándose de abstracto los mismos; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Silvia Stella, en su carácter de apoderada y patrocinante de la firma “Whirlpool Argentina S.R.L.” y de los Sres. Rodrigo Augusto Texeira, Víctor Eduardo Gilman, Pablo Manuel Feresini y Felipe de Arruda Longo Fernandes, y dejar sin efecto la Disposición Delegada SEATYS N° 3497/21, dictada por el Departamento Relatoría I, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: Llamado a votar en tercer término, considerando los hechos desarrollados por el Dr. Angel Carballal en su voto de instrucción, adhiero a la propuesta resolutive realizada por el Cr. Rodolfo Crespi, dejando a salvo mi criterio vinculado al inicio del cómputo en materia de prescripción, en línea con los precedentes “Ullate” (CSJN) y “Recupero de Créditos” (SCBA). Sin perjuicio de ello, a tenor de la mayoría ya lograda sobre la cuestión, considero inficioso realizar mayores consideraciones sobre el particular, lo que así voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Silvia Stella, en su carácter de apoderada y patrocinante de la firma “Whirlpool Argentina S.R.L.” y de los Sres. Rodrigo Augusto Texeira, Víctor Eduardo Gilman, Pablo Manuel Feresini y Felipe de Arruda Longo Fernandes, y dejar sin efecto la Disposición Delegada SEATYS N° 3497/21, dictada por el Departamento Relatoría I,

de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.



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

Providencia

Número:

Referencia: "WHIRLPOOL ARGENTINA S.R.L." - 2360-0454158/17

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-30541886-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4975.