

En la ciudad de Mar del Plata, a los 11 días del mes de octubre del año dos mil once, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en dicha ciudad, en Acuerdo Ordinario, para pronunciar sentencia en la causa P-2711-MP2 "FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES c. PADULA VICENTE Y OTROS s. APREMIO PROVINCIAL", con arreglo al sorteo de ley cuyo orden de votación resulta: señores Jueces doctores Riccitelli, Mora y Sardo, y considerando los siguientes:

ANTECEDENTES

I. El titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Depto. Judicial Mar del Plata, dictó sentencia de trance y remate disponiendo **(i)** rechazar la excepción de inhabilidad de título; **(ii)** admitir -previa tacha de inconstitucionalidad del art. 133 del Cód. Fiscal [actual art. 159, t.o. según Res. 39/2011]- la defensa de prescripción por los períodos que individualiza; **(iii)** declarar inoficioso el tratamiento de la cuestión constitucional atinente al sistema de intereses reglado en el Código Fiscal y; **(iv)** mandar seguir adelante con la ejecución promovida por el Fisco contra Vicente Padula, Luis César Aloisi, Juan Carlos Mujica, Nestor Enrique Pallin y Carlos Alberto Orsi por el anticipo 12/1999 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la multa por omisión [v. fs. 722/730].

II. A fs. 731/732 y 778/779 obran cédulas de notificación de la mentada sentencia a la apoderada fiscal y a los coejecutados, respectivamente.

III. En legal tiempo y forma, tanto el Fisco (v. fs. 733/747) como los coejecutados (v. fs. 749/774) interpusieron sendos recursos de apelación.

IV. Mediante proveídos de fs. 799 y fs. 816 los reseñados remedios fueron concedidos en relación, ordenándose

el pertinente traslado a la contraparte por el término de cinco (5) días.

V. A fs. 781/798 y a fs 803/811 los coejecutados y el Fisco provincial ejercieron su derecho a réplica.

VI. Recibidas las actuaciones (v. fs. 817) y puestos los autos al Acuerdo para Sentencia (v. fs. 818), corresponde plantear las siguientes:

CUESTIONES

1. ¿Es fundado el recurso interpuesto por los coejecutados a fs. 749/774?

En su caso,

2. ¿Lo es el recurso deducido por el Fisco a fs. 733/747?

A la primera cuestión planteada, el señor Juez doctor Riccitelli dijo:

I.1. En lo que interesa para resolver el recurso interpuesto por los coejecutados, el titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Depto. Judicial Mar del Plata, con fecha 20-05-2011, dictó sentencia de trance y remate desestimando la excepción de inhabilidad de título opuesta por los accionados y el planteo de inconstitucionalidad de los arts. 21, 24 y ccdtes. del Cód. Fiscal (t.o. 2011).

Para así decidir, sostuvo que aunque la excepción reglada en el art. 9 inc. c) de la ley 13.406 se limita a las formas extrínsecas del título ejecutivo, cabía -a los efectos de evitar un excesivo rigor formal en desmedro de garantías constitucionales- brindar tratamiento al planteo defensivo efectuado por los accionados en cuanto postulaban la "inexistencia manifiesta de deuda". Empero -con sustento en el precedente de esta Alzada dictado en la causa **P-807-BB1 "Ferretería Argentina S.R.L."**-, agregó que la citada defensa

solo resulta idónea en el marco del juicio de apremio en aquellos supuestos en que la inexistencia de deuda resultara de manera notoria y palmaria de la prueba rendida en autos.

Bajo tal plataforma de análisis, advirtió que las constancias probatorias de la causa resultaban insuficientes para otorgar andamiaje a la defensa propuesta. Observó que el informe elaborado por el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial N° 14 del Depto. Judicial de Mar del Plata permitía verificar que en el proceso concursal de la contribuyente principal se había declarado la inadmisibilidad del crédito fiscal, mas no podía soslayarse que existía un pedido de revisión en trámite por ante ese organismo jurisdiccional. Así, estimó que la situación de incertidumbre acerca de la existencia o no del crédito fiscal en el proceso concursal del contribuyente principal constituía un valladar infranqueable para la admisibilidad de la defensa de inexistencia de deuda articulada por los coejecutados con sustento en tal circunstancia procesal.

En otra parcela de análisis, descartó que la sola interposición de una acción impugnatoria -contra la Resolución del Tribunal Fiscal de Apelación y la Resolución Determinativa del tributo-, de trámite por ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Depto. Judicial La Plata resultara suficiente **per se** para poner en crisis la presunción de ejecutoriedad que ostenta el acto administrativo que fijó el monto de la gabela y las multas reclamadas por el Fisco. Cita en apoyo de su afirmación doctrina de esta Cámara.

Por último, indicó que la circunstancia que el art. 19 del C.P.C.A. estableciera la inexigibilidad del **solve et repete** cuando se impugnaran actos que impusieran multas, no vedaba la potestad estatal de perseguir el cobro de tal

penalidad por conducto del cauce procesal de apremio. Con el andamiaje argumental reseñado, rechazó la defensa de inhabilidad de título.

Seguidamente, abordó el planteo de inconstitucionalidad de los arts. 18, 21, 55 y cdtes. del Código Fiscal [actuales 21, 24 y 63, t.o. según Res. 39/2011], recordando liminarmente que en atención a la limitación cognoscitiva propia de esta tipología de procesos, la suerte del planteo constitucional se encontraba atada a la posibilidad de ser resuelta con las constancias del expediente o sin necesidad de mayores despliegues probatorios.

Precisado ello y aunque reconociendo que la ley 10.397 establecía un sistema de responsabilidad solidaria de tipo objetivo -por el solo hecho de ser director o administrador de la sociedad contribuyente- apartándose **prima facie** del régimen instaurado por la Ley de Sociedades, no lo era menos que el art. 24 del Cód. Fiscal actuaba como válvula de escape al eximir a los deudores solidarios cuando acreditaran “haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma concreta y tempestiva”.

En tal contexto, y practicando el examen del expediente administrativo n° 2306-386676-2002, desprendió que los accionantes no habían acreditado suficientemente haber desplegado la conducta que el art. 24 del Cód. Fiscal exige para eludir la condición de deudores solidarios del tributo.

2. Los coejecutados se agravian del pronunciamiento dictado.

Diagraman el embate contra el fallo de grado estructurando cuatro (4) grupos de agravios, a saber: **(i)** que la deuda cuyo cobro se persigue resulta inexistente en razón

de haberse declarado inadmisibile el crédito fiscal en el proceso concursal del deudor principal; **(ii)** que al encontrarse en trámite un proceso contencioso administrativo en el cual se impugna la legitimidad del acto determinativo del tributo, se encuentra vedada la posibilidad del Fisco de promover o continuar el proceso de cobro por vía de apremio; **(iii)** que la multa por omisión carece -al hallarse impugnada judicialmente- de firmeza y que, consecuentemente, no puede ser ejecutada judicialmente y; **(iv)** que resulta errado el juicio del magistrado de grado en cuanto les imputa haber omitido cumplimentar los recaudos que exige el art. 21 del Código Fiscal [actual 24, t.o. según Res. 39/2011] para eximirse de su condición de deudores solidarios.

En cuanto al primero de los agravios -transcribiendo textualmente el punto V.2 del escrito de contestación de demanda de fs. 88 vta. a 92-, resaltan que la deuda cuyo cobro se persigue por vía de apremio resulta inexistente. Es que -sostienen- habiendo el Fisco sometido el reconocimiento del crédito ante el juez del concurso del deudor principal y habiéndose declarado allí su inadmisibilidad, mal podría -so riesgo de incurrirse en un escándalo jurídico- pretenderse su percepción mediante la promoción de un juicio de apremio contra el deudor "subsidiario". En nada modifica la situación descripta -agregan- la circunstancia que se encuentre pendiente de resolución ante el juez falencial el incidente de revisión promovido por el Fisco provincial.

Precisan que al haberse declarado la inexistencia de la deuda en el proceso falencial del deudor principal, por aplicación del art. 715 del Cód. Civil, no puede afirmarse que exista deuda respecto de los responsables solidarios. Menos aún -aseveran- correspondería asimilar la situación del Fisco a la reglada en el art. 37 de la ley 24.522.

Apuntalando su agravio en citas doctrinales y jurisprudenciales aseveran que, aunque la Resolución concursal no se encuentra firme, deviene indubitado que la jurisdicción con competencia concursal ha rechazado el reclamo respecto del deudor principal.

En lo que refiere a la segunda parcela de agravios, -transcribiendo textualmente el punto V.2 del escrito de contestación de demanda de fs. 92 a 97 vta.- postulan que han promovido una demanda contencioso administrativa impugnando la Resolución Determinativa de oficio N° 1898/2004 y la sentencia (resolución) del Tribunal Fiscal de Apelación, todo lo cual resulta demostrativo de la existencia de otro proceso jurisdiccional en el que se está discutiendo la existencia de la deuda y la multa ejecutada en este juicio de apremio.

Remarcan que han peticionado expresamente ante el Juez del fuero contencioso administrativo que se los exima de cumplimentar con el pago previo exigido por el art. 19 del C.P.C.A. todo lo cual demuestra que, además de sustentarse la ejecución en un título inhábil por deuda inexistente, el juicio de apremio resulta improcedente por prematuro. Ello así, en tanto la promoción de una demanda contencioso administrativa contra el acto que impone el pago de una obligación tributaria impide -en sus opiniones- que A.R.B.A. lo ejecute por vía de apremio; solo una vez firme lo resuelto por el Juzgado contencioso podrá entonces el organismo estatal promover el juicio reglado por la ley 13.406.

En suma, sostienen que el fundamento de la excepción opuesta radica en que frente a la existencia de un régimen procesal específico [art. 19 del C.P.C.A.] solo queda reservado al Juez en lo Contencioso Administrativo pronunciarse acerca de si corresponde eximir o no del pago del tributo a quien impugne el acto administrativo

tributario, no pudiendo en consecuencia la agencia estatal promover el juicio de apremio sino hasta que la jurisdicción se expida sobre el punto.

De admitirse la posibilidad de que el organismo estatal pudiera promover el juicio de apremio cuando se encuentra pendiente el planteo de eximición del pago previo efectivizado ante la jurisdicción en los términos del art. 19 del C.P.C.A. -aducen- se tornaría inoperante el sistema construido por el legislador. En tal línea de razonamiento entienden que aplicar el régimen de ejecutoriedad genérica del acto administrativo (art. 110 del Dec. Ley 7647/70 y art. 25 del C.P.C.A.) importaría: **(i)** vaciar de sentido el art. 19 del C.P.C.A.; **(ii)** admitir que en el juicio ordinario posterior pudiera volver a reeditarse una cuestión ya alcanzada por los efectos de la cosa juzgada y; **(iii)** validar la posibilidad de que existan sentencias contradictorias en el proceso contencioso tributario y en el juicio de apremio.

En lo que al tercer grupo de agravios se refiere, atacan la sentencia de grado en cuanto manda a llevar adelante la ejecución de la multa por omisión fijada por la autoridad administrativa. Consideran absurdo sostener que el Estado puede ejecutar una multa hallándose pendiente aún el pronunciamiento jurisdiccional sobre su legitimidad o no, desde que lo contrario importaría admitir que se pudiera ejecutar una sanción que no se encuentra firme. La especial naturaleza de las multas -afirman- es la que impide su recupero mediante juicio de repetición, de ahí que existiendo tal valladar legal resulte impropio que el Fisco proceda a ejecutarlas antes de que queden firmes y se transformen en un crédito líquido y exigible. Concluyendo, previa transcripción textual del punto V.2.C. del escrito de demanda obrante a fs.

100/106, peticionan se declare la inexigibilidad de la multa por omisión.

Subsidiariamente, postulan la reducción de la multa a los valores por los cuales en definitiva se mande a llevar adelante la ejecución, argumentando que siendo que la multa originalmente establecida asciende a una suma equivalente al 10% de los tributos supuestamente omitidos y atendiendo al resultado de la defensa de prescripción opuesta, correspondería reducir el **quantum** de la sanción aplicando ese porcentual respecto de las sumas por las que se manda a llevar adelante la ejecución.

Por último, en lo atinente al cuarto grupo de agravios, manifiestan que resulta errado el juicio del magistrado de grado cuando les imputa haber omitido exigir a la Empresa de Transportes Peralta Ramos S.A.C.I. los fondos necesarios para el pago de los tributos adeudados siguiendo las pautas de los arts. 18 a 21 del Cód. Fiscal [actuales arts. 21 a 24, t.o. según Res. N° 39/2011].

Manifiestan haber acreditado ante la Administración tributaria y ante el Tribunal Fiscal de Apelación que desde el día 17-12-2002 la empresa se encontraba en concurso de acreedores y que el Fisco debía presentarse en el proceso falencial a intentar hacer valer sus acreencias. Precisan que a fs. 236 del expte. admt. n° 2306-386676-02 explicaron al organismo estatal que por imperativo legal no podían pagar los tributos reclamados en tanto ello importaría realizar actos modificatorios de la situación en que se encontraban los acreedores de causa o título anterior a la fecha del concurso.

Agregan que el relevamiento del expte. administrativo n° 2306-386676-02 permite inferir que “mucho antes de que se dictara la Resolución Determinativa de oficio que la

sentencia menciona, los solidarios ya habían demostrado que la empresa no podía pagarlos [los impuestos] porque estaba concursada y por ello no podía atribuir[seles] responsabilidad solidaria”.

Finalmente, ponen de resalto que a fs. 475/483 del expte. admt. n° 2306-386676-02 obran las copias del libro de actas del Directorio de la sociedad de las que surgen que los pagos no fueron efectuados sino por la imposibilidad de la sociedad de generar los recursos. Todo ello –según remarcan– patentiza que los deudores solidarios se encontraban imposibilitados de exigir al deudor principal que abonase un tributo que “legalmente no podía pagar”.

A todo evento, para el caso de que esta Alzada niegue la posibilidad de plantear la defensa de inexistencia de deuda en el contexto de la excepción de inhabilidad de título, postulan la inconstitucionalidad de los arts. 9 inc. c), 10 y 11 de la ley 13.406 por resultar lesivos de la garantía constitucional del debido proceso y defensa en juicio.

3. A fs. 103/111 materializa su derecho a réplica el Fisco provincial.

Reconoce que la posibilidad de articular la defensa de falta o inexistencia total o parcial de deuda resulta admitida por la jurisprudencia, empero recuerda que la excepción opuesta por los accionados carece de todo andamiaje por cuanto, encontrándose en pleno trámite un pedido de revisión en el proceso falencial del deudor principal, mal podría concluirse de manera palmaria que el crédito fiscal reclamado a los deudores solidarios resultara “inexistente”.

Descarta que la interposición de una demanda impugnativa por ante la Justicia Contencioso Administrativa contra la Resolución Determinativa de oficio y la sentencia

del Tribunal Fiscal de Apelación afectara por esa sola razón la presunción de legitimidad del título ejecutivo base de este proceso de apremio.

Agrega que la naturaleza penal que los coejecutados reconocen a las multas fiscales, debe ser conciliada con el carácter de presunción de legitimidad de las actuaciones estatales y la posibilidad del ejecutado de obtener el eventual reintegro de tales sumas.

Postula -con sustento en citas jurisprudenciales- la constitucionalidad del sistema de responsabilidad establecido por los arts. 18 a 21 del Cód. Fiscal [actuales 21 a 24, t.o. según Res. 39/2011] y pone de resalto que los coejecutados no han adoptado recaudo alguno para ser eximidos, de conformidad con el art. 21 del Cód. Fiscal [actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011], de su condición de deudores solidarios.

II. El recurso no prospera.

1. Tal lo que se desprende de la reseña precedente, contra la parcela del fallo que dispuso desestimar la excepción de inhabilidad de título opuesta al progreso de la acción se alzan los coejecutados blandiendo las siguientes razones: **(i)** que la deuda cuyo cobro se persigue resulta inexistente en razón de haberse declarado inadmisibile el crédito fiscal en el proceso concursal del deudor principal; **(ii)** que al encontrarse en trámite un proceso contencioso administrativo en donde se impugna la legitimidad del acto determinativo del tributo queda vedada la posibilidad del Fisco de promover o continuar el proceso de cobro por vía de apremio; **(iii)** que la multa por omisión carece -al hallarse impugnada judicialmente- de firmeza y que, consecuentemente, no puede ser ejecutada por vía de apremio y; **(iv)** que resulta errado el juicio del magistrado de grado en cuanto les imputa haber omitido cumplimentar los recaudos que exige el art. 21

del Código Fiscal [actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011] para eximirse de la condición de deudores solidarios.

a. Adentrándome a responder el primero de tales agravios cabe, liminarmente, recordar que esta Alzada ha postulado que aún en el reducido ámbito del proceso de apremio la excepción de inhabilidad de título puede encontrar andamiaje, entre otras circunstancias regladas o aceptadas jurisprudencialmente, cuando alegándose la inexistencia de deuda -total o parcial- tal eventualidad surja palmaria de la prueba rendida en autos, sin desnaturalizar el acotado marco del apremio (argto. doct. esta Cámara causas **P-10-MP2 "Francano"**, sent. del 26-VII-2008; **P-297-BB1 "Lorenzo"**, sent. de 18-XI-2008; **P-807-BB1 "Ferretería Argentina S.R.L."**, sent. de 26-II-2009 -entre otras-).

En la especie, los coejecutados al blandir la defensa de inhabilidad de título argumentan que en el marco del proceso falencial de trámite por ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial N° 14 del Depto. Judicial Mar del Plata caratulado "Empresa de Transporte Peralta Ramos S.A.C.I. s. Concurso Preventivo", se ha dictado resolución desestimando la pretensión de verificación de crédito interpuesta por el fisco provincial contra el deudor principal, todo lo cual permitiría inferir la inexistencia de la deuda que en el presente apremio se le exige a los deudores solidarios. Sin perjuicio de ello, reconocen expresamente que se encuentra en trámite un pedido de revisión de crédito fiscal articulado por la Administración tributaria.

En tal contexto, no advierto razón alguna para apartarme de lo resuelto por el **a quo**. Es que, la indubitada circunstancia de hallarse en pleno trámite en el proceso concursal un incidente de revisión de crédito fiscal demuele

las bases sobre las cuales los coejecutados construyen su defensa.

Adviértase que la pendencia de pronunciamiento en el concurso del deudor principal (Empresa de Transportes Peralta Ramos S.A.I.C.) que ponga fin a la cuestión atinente a la admisibilidad o no del crédito fiscal que pretende hacer valer el fisco provincial conlleva, necesariamente, al rechazo de la defensa articulada. Media palmaria imposibilidad -atento el estado del proceso falencial- de formar convicción en cuanto a la inexigibilidad de la deuda al contribuyente directo y, por tanto, ninguna certeza se puede construir en torno a la desaparición del vínculo de solidaridad fiscal que compele a los aquí ejecutados a responder por el tributo determinado como debido.

Es el estado procesal del concurso del deudor principal, en el que la suerte del crédito fiscal se encuentra dirimiéndose, lo que actúa como valladar -ante la inexistencia de un pronunciamiento jurisdiccional con fuerza de cosa juzgada que concluya el asunto- para que los coejecutados se amparen en los arts. 715 del Cód. Civil y 37 de la ley 24.522 y así repeler el reclamo del Fisco.

Para más, el rechazo del incidente de revisión de crédito o su acogimiento y eventual pago por el contribuyente principal -en la especie la Empresa de Transporte Peralta Ramos S.A.C.I.- exclusivamente habilitaría a los apremiados a incoar una acción de repetición contra la Administración a fin de recuperar aquellas sumas de dinero que estimen pagadas indebidamente, mas no a oponerse a la procedencia de la acción ejecutiva intentada en su contra en virtud del carácter de responsable solidario de la deuda fiscal (arg. doct. S.C.B.A., causa B. 59.347 "Ducusa Flet S.A.", sent. del

28-XII-2005; esta Cámara causa **P-1454-MP2 "Toledo M. J."**, sent. de 17-IX-2009).

b. Con relación al segundo grupo de agravios, y sin perjuicio de advertir que para contrarrestar las razones brindadas por el juez del apremio en el Considerando I.3. y I.4. del pronunciamiento cuestionado los apelantes no han hecho más que transcribir -textual y deliberadamente- las apreciaciones jurídicas empleadas ante la instancia de grado (cfr. fs. 92/97 vta. vs. fs. 754/759 vta., y fs. 100/106 vs. fs. 765/771), circunstancia que a fuerza de estrictez me llevaría a proponer -en esta parcela- la deserción de la pieza recursiva (cfr. doct. esta Cámara causas **P-2368-MP2 "Agrobas S.R.L. y otros"**, sent. de 5-IV-2011; **P-2333-D01 "Inchauspe"**, sent. de 28-IV-2011 -entre otras-), adelanto que no encuentro motivos para apartarme del razonamiento que porta el fallo del inferior en cuanto postula que la sola promoción de una demanda contencioso administrativa encaminada a cuestionar la validez del acto determinativo del tributo y las multas carece de entidad para impedir **per se** la persecución judicial por vía de apremio.

Adviértase que los actos administrativos, por su especial naturaleza gozan de presunción de legitimidad y ejecutoriedad (cfr. C.S.J.N. Fallos 319:1069; 323:3326), efecto que cede ante actos irregulares (Fallos 293:133), injustificados o abusivos (Fallos 318:2431). En consecuencia, si no se alega y prueba alguna de aquellas circunstancias, debe ser cumplido por el administrado. Desde este mirador, el inicio de una acción contencioso administrativa encaminada a obtener la anulación del acto administrativo que determinó el tributo y las multas cuyo pago persigue el Fisco en las presentes actuaciones mal puede ocasionar, por sí, la suspensión de la ejecutoriedad de los efectos de la mentada

decisión determinativa. Para que ello ocurra, es necesario articular el pedimento cautelar habilitado por el art. 25 del C.P.C.A. (cfr. doct. esta Cámara causa **A-628-NE0 "Vagnini"**, sent. de 19-V-2009) que, de ser concedido por el judicante, pone en crisis, aunque en forma preliminar, la presunción de legitimidad de la que gozaba el acto administrativo que fijó el monto de la gabela y las multas exigidas por el Fisco (cfr. doct. esta Cámara causa **G-619-BB1 "Alvarez"**, sent. de 01-IX-2009). Es que, de obtenerse la suspensión de los efectos del acto determinativo de deuda, el contribuyente -mediando negativa de deuda en el juicio ejecutivo- podría presentarse ante el juez del apremio y solicitarle que evalúe la pertinencia de decretar la momentánea paralización del proceso ejecutivo hasta el arribo de una solución final en el juicio anulatorio [cfr. doct. esta Cámara causa **G-619-BB1 "Alvarez"**, cit.]. Mas no estamos en presencia de un supuesto como el descripto, a tenor de las circunstancias relevadas en la causa.

En nada cambia el temperamento propuesto las manifestaciones vertidas por los apelantes en torno al sentido y alcance que -a su criterio- corresponde asignar al recaudo de admisibilidad del pago previo, establecido por el art. 19 del C.P.C.A. El **"solve et repete"** constituye un presupuesto procesal de aquellas pretensiones que como la incoada por los excepcionantes ante la instancia contencioso administrativa platense, se dirigen a cuestionar actos adiministrativos que imponen obligaciones tributarias de dar sumas de dinero (cfr. doct. S.C.B.A. en la causa B. 56.707 **"Carba S.A."**, sent. de 23-IV-2008). Tal recaudo de admisibilidad persigue poner a resguardo el cobro de los montos determinados como deuda por el organismo recaudador, evitando que el contribuyente se insolvente (cfr. C.S.J.N.

Fallos 331:2480, por remisión al Dictamen de la Procuración General), y preservando de tal modo el normal desenvolvimiento de las finanzas públicas, poniéndolas a cubierto de argucias procesales o posibles excepciones dilatorias (cfr. doct. S.C.B.A. causas B. 53.289 "Zaiden", sent. del 03-XII-1991; B. 55.090 "Mar del Ostende S.R.L.", sent. del 21-IX-1993; B. 64.768 "Aguas Argentinas S.A.", sent. del 27-IX-2006). Desde esta atalaya, el referido presupuesto de admisibilidad no puede erigirse en un valladar que impida al Fisco perseguir ejecutivamente el cobro de los tributos determinados mediante Resolución administrativa, toda vez que el pago previo exigido por el art. 19 del C.P.C.A. constituye un recaudo necesario para habilitar la discusión atinente a la validez de dicho acto determinativo que no obstaculiza la posibilidad del Fisco de requerir por vía de apremio el pago de la gabela administrativamente fijada.

Mal puede postularse que la exigencia del **solve et repete** en el marco de un proceso ordinario promovido contra una resolución determinativa de deuda excluye la posibilidad de exigir por vía de apremio el crédito fiscal allí fijado, cuando el mentado presupuesto procesal busca justamente asegurar al Estado la pronta recaudación de sus recursos impositivos.

Cabe aclarar -dando con ello respuesta al tercero de los agravios blandidos por los coejecutados- que si bien el pago previo no resulta exigible respecto de las multas y recargos ni cuando su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia o se deduzca una pretensión meramente declarativa [cfr. art. 19 incisos 2° y 3° apartado a) del C.P.C.A.; doct. esta Cámara causa **G-1231-BB1 "Constructora Sudamericana S.R.L."**, sent. de 17-XII-2009], ello únicamente

habilita -de verificarse la configuración de alguno de dichos supuestos- a dar curso a la demanda contencioso administrativa interpuesta contra el acto determinativo sin requerir al accionante el pago de las deudas allí fijadas, mas de ninguna manera enerva la posibilidad del Fisco de reclamarlas por vía de apremio (cfr. doct. esta Cámara causa **P-1891-MP1 "All Pack S.A. y otros"**, sent. de 16-VI-2010).

Con todo, entonces, es dable advertir que de vedarse al ente recaudador la posibilidad de promover la presente ejecución hasta tanto recaiga sentencia definitiva en el proceso de conocimiento en cuyo marco se discute la validez del acto administrativo que fijó el monto de la gabela y las multas reclamadas -tal como proponen los recurrentes-, se desvirtuaría el carácter sumarísimo del juicio de apremio, impidiéndose al Estado percibir sin mayores dilaciones las sumas que se le adeudan [arg. doct. S.C.B.A. causa Ac. 90.299 "Cabanas", sent. de 24-V-2006; esta Cámara causa **C-1681-D01 "Dichiara"**, sent. de 28-IV-2010].

Para más, agrego que las manifestaciones vertidas por los apelantes en torno al riesgo de que la sentencia en crisis vacíe de contenido el proceso ordinario que promovieran contra la resolución determinativa que originó el libramiento del título ejecutado en autos carecen de todo sustento en tanto, de dictarse un pronunciamiento jurisdiccional que nulifique el mentado acto determinativo de deuda, tal fallo, lejos de hallarse vacío de contenido o entrar en contradicción con la sentencia de fs. 722/730, bien podría ser utilizado por los aquí coejecutados para dar sustento a un eventual reclamo de repetición de aquellas sumas que abonaren en cumplimiento de la condena pronunciada por el sentenciante de grado [cfr. doct. S.C.B.A. en la causa

B. 69.365 "Aeropuertos Argentina 2000 S.A.", res. de 05-II-2008; esta Cámara causa **C-1681-D01 "Dichiara"**, cit.).

c. Tampoco merece auspicio la parcela de agravios direccionada a socavar el juicio del magistrado de grado en cuanto postula que los coejecutados habrían omitido cumplimentar los recaudos que exige el art. 21 del Código Fiscal [actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011] para eximirse de su condición de deudores solidarios.

Liminarmente, pongo de resalto que aunque los accionados postularon la inconstitucionalidad del sistema de responsabilidad reglado en los arts. 18 a 21 y 55 del Código Fiscal -actuales arts. 21 a 24 y 63, t.o. según Res. 39/2011- [v. punto V.2.B. del escrito de demanda], el **a quo** descartó - luego de precisar las diferencias que el mecanismo pergeñado por el legislador provincial presenta respecto de la ley 19.550- la existencia de toda controversia constitucional en razón de prever el art. 21 de la ley 10.397 [actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011] diversos mecanismos para eximirse del régimen objetivo de solidaridad allí plasmado.

Y frente a tal razonamiento del magistrado de grado, los apelantes se mantuvieron impasibles, acatando tal parcela del fallo y direccionado sus quejas no ya a la otrora pretendida inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria estatuido en la legislación fiscal provincial respecto de los tributos y multas, sino pretendiendo patentizar ante esta Alzada que, a diferencia de lo sostenido por el **a quo**, han aportado elementos suficientes para tener por configurada la eximente prevista en el art. 21 del Cód. Fiscal [actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011].

De ahí que, por tratarse la cuestión atinente a la constitucionalidad del régimen de los arts. 18 a 21 y 55 del Cód. Fiscal [actuales arts. 21 a 24 y 63, t.o. según Res.

39/2011] un asunto que ha arribado firme a la instancia de apelación, se encuentra vedada al conocimiento de este órgano revisor desde que, lo contrario, importaría quebrantar el principio constitucional de congruencia (doct. esta Cámara causas **C-1309-MP1 “Machaca”**, sent. de 19-XI-2009; **G-990-BB1 “De Monte”**, sent. del 29-IV-2010; arg. arts. 17 y 18 Const. Nac.).

Examinando entonces el régimen de responsabilidad tributario local, cabe precisar que el art. 18 del Código Fiscal [actual art. 21, t.o. según Res. 39/2011] establece que: *“se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas ... 2) Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las Leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.”*

Enlazado con tal norma, el artículo 21 del Cód. Fiscal [actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011] establece -en lo pertinente- que *“Los responsables indicados en los artículos 18 y 19 [actuales 21 y 22], responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes.*

Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

No controvertido por los coejecutados la condición de deudores solidarios, el efecto principal de aquella solidaridad radica en que el Fisco tiene la posibilidad de demandar la totalidad de la deuda tributaria, recargos e intereses no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente. Empero, tal responsabilidad se desvanece en el especial supuesto analizado si quienes fueran responsabilizados solidariamente acreditaran haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

Reconozco que tales extremos de exclusión de responsabilidad solidaria impositiva son de difícil prueba, aunque juzgo que tal faena no resulta imposible de llevar a cabo en el giro societario. Bastaría con acompañar al procedimiento administrativo de determinación o al proceso de impugnación del acto administrativo que fija la responsabilidad solidaria -y en su caso- al proceso de apremio, documento o acto fehaciente por el cual se haya intimado con carácter genérico y previo al órgano societario a proveer los fondos necesarios para el pago de impuestos exigibles a la sociedad y que no obre en los registros de decisiones societarias respuesta a tal requerimiento. El silencio societario al pedimento de su administrador o la ausencia de resolución social que establezca el mecanismo interno para que el administrador actúe de forma de eludir su responsabilidad tributaria solidaria, serán indicios suficientes para enervar el encuadramiento en el supuesto del art. 21 del Cód. Fiscal (actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011). Nada de ello se aprecia en la causa.

Por esta senda, la doctrina sentada por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ha

admitido que la responsabilidad de los administradores, por la omisión tributaria de la sociedad, quedará sin efecto en los siguientes supuestos: **(i)** mediando intimación de los administradores a la sociedad para proveer los fondos necesarios para el pago de impuestos exigibles; **(ii)** insuficiente alcance de las funciones y facultades del cargo a desempeñar (v. gr. el cargo de director suplente); **(iii)** imposibilidad de administrar o disponer de los fondos y bienes sociales para imputarlos al pago de las deudas sociales y de supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; **(iv)** oposición manifiesta y expresa al Directorio y a los Síndicos, respecto de la actitud de la sociedad de no oblar el tributo adeudado; **(v)** demostración de que los administradores permanecieron al margen de la administración de la sociedad; **(vi)** prueba de que las funciones del director eran ajenas e insuficientes para provocar el cumplimiento de las obligaciones impositivas; **(vii)** acreditación de que el cargo de administrador era anterior al tiempo de la configuración del hecho imponible en cabeza de la sociedad (falta de coincidencia temporal) y; **(viii)** insuficiencia de fondos económicos sociales, como consecuencia de la crisis financiera de la sociedad [cfr. Altamirano, Alejandro Claudio, "Responsabilidad tributaria de los administradores de los entes colectivos desde la perspectiva del actuar en lugar de otro", I.S.B.N. 978-84-692-7929-8 / DL:T-2057-2009]. Claro debe quedar que los mentados supuestos de eximición deben encontrarse presentes al momento en que la obligación tributaria incumplida se tornó exigible.

Aunque los coejecutados indicaron en la oportunidad de contestar la vista que les fuera conferida [presentación de fecha 17-12-2002, v. fs. 234/239] por la autoridad tributaria

-luego de dar inicio mediante Resolución N° 1371 de fecha 24-10-2002 al procedimiento determinativo y sumarial [v. fs. 214/216]- que se había dispuesto la apertura del proceso falencial del deudor principal [también con fecha 17-12-2002], no lo es menos que tal actividad luce insuficiente para eximirlos de su condición de deudores solidarios al no satisfacer la carga probatoria que taxativamente le impone el art. 21 del Código Fiscal [actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011]. Lejos de documentar algunas de las causales antes enumeradas, pretenden eludir el mecanismo legal de eximición so pretexto de hallarse el deudor principal -varios años después de haber operado el incumplimiento de las obligaciones fiscales que motivaron este pleito- alcanzado por el régimen concursal de la ley 24.522.

Menos satisface la carga probatoria reseñada, la mera afirmación de los accionados en cuanto a la supuesta situación del sistema de transporte público de pasajeros existente al momento que se devengaron los tributos aquí reclamados -que según indican- ocasionó la insolencia de la Empresa de Transportes Peralta Ramos S.A.C.I. [v. recurso de apelación, fs. 761, 4° y 5° párrafos]-.

Y aunque los coejecutados solo han circunscripto la queja traída ante este Tribunal direccionando su embate contra el régimen de responsabilidad solidaria e ilimitada previsto en el art. 21 del Código Fiscal (actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011), no puedo soslayar que allí solo se regula el supuesto de solidaridad en las deudas tributarias, recargos e intereses, difiriendo de aquel que contempla el art. 55 [actual art. 63, t.o. según Res. 39/2011] para el cobro de las multas, en tanto: **(i)** en el primero de dichos preceptos la solidaridad es imputada a los integrantes de órganos de administración de personas jurídicas y reposa

sobre una presunción **iuris tantum** que puede ser derribada – tal como **supra** reseñara- mediante la demostración de que el responsable ha “... exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva...”, mientras que **(ii)** en el segundo caso, la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de multas es atribuida a aquellos mismos sujetos por su sola condición de integrantes de los órganos sociales del ente al que se imputa la infracción sin posibilidad de argüir los extremos del art. 21 (actual art. 24, t.o. según Res. 39/2011] del Código Fiscal para liberar de la penalidad (cfr. doct. esta Cámara causa **P-2273-MP2 “Zanetti y otros”**, sent. de 1-III-2011).

Empero, entiendo que la diferencia antes apuntada, y que permite establecer una tajante línea divisoria entre los regímenes de atribución de responsabilidad solidaria e ilimitada respecto de la obligación de pago del tributo, recargos e intereses –por un lado- y las multas –por el otro- que pudieran imponerse al deudor principal, tampoco cambia la suerte de los apelantes.

Es que, habiendo llegado firme a esta alzada lo resuelto por el juez de grado en cuanto a la constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria, sin formularse distingo en torno a si tal debate y decisión alcanzaba al régimen específico del art. 55 del Cód. Fiscal (actual art. 63, t.o. según Res. 39/2011), nada puede objetar este Tribunal en la parcela examinada.

En suma, la condición de responsables con alcance solidario e ilimitado que ostentan los coejecutados tanto de los tributos como de las multas determinadas respecto del deudor principal en los términos de los arts. 21 y 55

[actuales arts. 24 y 63, t.o. según Res. 39/2011] luce incommovible.

d. Tampoco habré de dar cabida al restante agravio subsidiariamente articulado por los coejecutados y por conducto del cual peticionan la reducción de la multa por omisión que porta el título ejecutivo al valor que resulta de aplicar el porcentual establecido en la Resolución determinativa [equivalente al 10% de las sumas omitidas] sobre los valores por los cuales en definitiva se mande a llevar adelante la ejecución.

Con total abstracción de la suerte que corresponda postular respecto del recurso de apelación articulado por el Fisco, la circunstancia que prosperara la defensa de prescripción opuesta por los apremiados respecto de los períodos 03 y 09/12 del año 1998 y 01 a 11 del año 1999 del Impuesto a los Ingresos Brutos incluidos en el título ejecutivo base de esta acción, no autoriza a disminuir la multa fijada por la autoridad tributaria en los términos del art. 53 del Cód. Fiscal [actual art. 61, t.o. según Res. 39/2011].

Repárese que habiéndose mandado llevar adelante la ejecución -entre otros conceptos- por la multa por omisión y siendo descartadas las defensas blandidas por los coejecutados en cuanto a la legitimidad de la sanción aplicada por la autoridad tributaria [ver apartado III, punto 1, subpuntos a y b de este voto], el razonamiento gestado por los apelantes carece de todo andamiaje.

Observo que la multa se estableció adoptando como pauta para su determinación un porcentual equivalente al 10% de las sumas fijadas en concepto de diferencias correspondientes al Impuesto a los Ingresos Brutos de los períodos 1998/1999 [v. fs. 192 expte. admt. n° 2306-386676-02] y no cabiendo

reproche alguno en cuanto a su legitimidad, no cabe sino desechar la posibilidad de disminuir su **quantum** so pretexto de la prescripción operada respecto de la deuda tributaria liquidada por los períodos fiscales que fueron ponderados para su oportuna fijación.

En efecto, la prescripción operada respecto de tales períodos fiscales se proyecta no ya respecto de la legitimidad de la existencia y determinación de tales créditos impositivos sino en lo atinente a la naturaleza de tales obligaciones tributarias que, por el solo transcurso del tiempo, devinieron naturales [art. 515 inc. 2° C.C.]. Por eso, si bien no exigibles en este apremio, tales acreencias fueron debidas por la sociedad contribuyente y tal tributo no fue ingresado en la oportunidad prevista por la normativa fiscal. Esa conducta -incumplimiento de pago al vencimiento- es la reprochada con la sanción aplicada y no se purga por el hecho de acaecer la posterior prescripción del crédito impago.

e. Finalmente, es menester señalar que, a la luz del desarrollo esbozado, el tratamiento del planteo de inconstitucionalidad de los arts. 9 inc. c), 10 y 11 de la ley 13.406 reeditado por los recurrentes ante este Tribunal [cfr. fs. 771/776 vta.] deviene inoficioso, toda vez que los lineamientos procesales del apremio previstos en los mencionados preceptos no impidieron a este Tribunal abocarse al análisis de las defensas esgrimidas en el memorial de agravios de fs. 749/774 [arg. doct. esta Cámara **causa C-1450-MP1 "Orellana"**, sent. de 29-X-2009 -entre otras-].

III. Si lo expuesto es compartido, habré de proponer al Acuerdo rechazar del recurso de apelación interpuesto a fs. 749/777 por los coejecutados Vicente Padula, Luis César Aloisi, Carlos Alberto Orsi, Juan Carlos Mujica y Néstor

Enrique Pallín, confirmando el fallo de grado en cuanto desestimó la defensa de inhabilidad de título ejecutivo opuesta al progreso de la acción. Las costas de esta alzada se deberían imponer a los apelantes por su objetiva condición de vencidos (arts. 68 y 274 del C.P.C.C.; art. 25 de ley 13.406).

A la primera cuestión planteada, voto por la **negativa**.

Los **señores Jueces doctor Mora y doctora Sardo** con igual alcance e idénticos fundamentos a los brindados por señor Juez doctor Riccitelli, votan la primera cuestión planteada por la **negativa**.

A la segunda cuestión planteada, el señor Juez doctor Riccitelli dijo:

I.1. En lo que interesa para resolver el recurso de apelación examinado, el **a quo** dictó sentencia en el presente juicio de apremio seguido por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra los Sres. Vicente Padula, Luis César Aloisi, Juan Carlos Mujica, Néstor Enrique Pallin y Carlos Alberto Orsi, haciendo lugar -previa declaración de inconstitucionalidad del art. 133 del Código Fiscal [actual art. 159, t.o. según Res. 39/2011]- a la excepción de prescripción opuesta por los accionados respecto de los anticipos 01 y 03 a 12 del año 1998 y 01 a 11 del año 1999 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Sustentándose en el precedente de este Tribunal dictado en la causa **P-502-BB1 "Microcontrol S.R.L. y otros"**, sentencia del 10-IX-2009, indicó que el artículo 133 del Cód. Fiscal [actual art. 159, t.o. según Res. 39/2011] en cuanto se apartaba de los parámetros expresamente determinados por el artículo 3956 del Cód. Civil alongando de manera excesiva los términos de prescripción, debía reputarse inconstitucional.

Partiendo del examen del anticipo del Impuesto a los Ingresos Brutos Brutos correspondiente al período 11/1999 - previa transcripción del art. 3956 del Cód. Civil- precisó que el plazo para computar el término de prescripción del citado período lo era -por aplicación de la Disposición Normativa 01/2004] a partir de los días 15 y 19 de diciembre de 1999.

Por ello, siendo que la Resolución Determinativa del tributo N° 1898/2004 fue dictada con fecha 22-12-2004 declaró prescriptos los períodos del anticipo del Impuesto a los Ingresos Brutos Brutos correspondiente a los períodos 03 y 09 a 12 del año 1998 y 01 a 11 del año 1999.

Por último, y luego de precisar que el anticipo del Impuesto a los Ingresos Brutos Brutos correspondiente al período 12/1999 y la multa por omisión no habían sido pasibles de ataque alguno por parte de los coejecutados, mandó llevar adelante la ejecución por tales conceptos.

2. Alzándose contra tal parcela del fallo, interpone recurso de apelación el Fisco provincial a fs. 733/747.

El recurso de apelación presentado por la apoderada fiscal contiene tres líneas argumentales dirigidas a cuestionar el pronunciamiento de grado: **(a)** una referida a la inadmisibilidad de la impugnación constitucional en el juicio de apremio; **(b)** la segunda, vinculada a la constitucionalidad del art. 133 del Código Fiscal [actual art. 159, t.o. según Res. 39/2011] y la inaplicabilidad de las normas del Código Civil a las relaciones tributarias provinciales, con sustento en la facultad de las Provincias de regular lo concerniente al modo de computar la prescripción de aquellas obligaciones y las causales de suspensión e interrupción y; **(c)** que el impuesto a los Ingresos Brutos es de carácter anual operando su vencimiento -con independencia de los pagos mensuales o

bimestrales que deban efectuarse- los días 31 de diciembre de cada período fiscal.

(a) En torno a la primera parcela de sus agravios, remarca que resulta inadmisibile un planteo de inconstitucionalidad en el contexto de un juicio de apremio en tanto siempre queda para el ejecutado la posibilidad de ejercer el juicio de conocimiento posterior.

(b) En la segunda parcela de sus agravios relativos a la cuestión de fondo, se refiere a la constitucionalidad del régimen local de prescripción en materia impositiva.

Entiende que los sucesivos cambios acaecidos en la integración de la Corte Federal permiten vislumbrar una modificación en el precedente "Filcrosa" que autorizaría -a la luz de fallos posteriores que otorgan preeminencia a potestad local en materia tributaria- a postular su inaplicabilidad en la especie.

Delineando los argumentos por los que postula la validez de las normas de la ley 10.397, indicó que pretender la aplicación estricta y total del Código Civil en materia tributaria carece de todo sustento, ya que hay una norma específica aplicable al **sub lite**, la que pertenece al derecho administrativo local y que no puede ser desplazada por otras normas de carácter general. El Código Civil -afirmó- está destinado a regir relaciones de derecho privado y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquél obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio.

Precisa que el fallo de grado desconoce las facultades atribuidas al Poder Legislativo provincial para establecer impuestos y contribuciones y regular los plazos en materia de prescripción de los tributos.

En base al principio que pregonaba que "quien puede lo más, puede lo menos", señaló que quien puede crear obligaciones, puede regularlas. Agregó -en apoyo de su postura- que, habiéndose ya expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Filcrosa", el Máximo Tribunal Provincial en la causa Ac. 81.520 "Fisco de la Pcia. de Bs. As. s. Incidente de Revisión en "El Rincón de Torres s. Concurso" (sent. del 5-XI-2003), en voto que concitó mayoría, sostuvo que la Carta provincial establece que la Provincia de Buenos Aires tiene el libre ejercicio de todos los poderes y derechos que por la Constitución nacional no hayan sido delegados al Gobierno de la Nación (arts. 1 de la primera y 121 de la segunda). Transcribió pasajes del mentado fallo para resaltar que el Poder Legislativo local tiene la facultad de establecer impuestos y contribuciones, necesarios para los gastos del servicio público (art. 103 inc. 1°), sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 126 de la Constitución nacional, toda vez que entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña.

De allí que -afirma- limitar una parcela tan importante como es "regular la forma de extinción" de la obligación tributaria constituye un grave e ilegal cercenamiento de los poderes inherentes a la Provincia de Buenos Aires, con afectación directa del sistema federal de gobierno adoptado por nuestro país en su organización institucional.

Desde tal plataforma argumental deduce un doble orden jurídico: el del derecho privado, al que se dirigen las pautas del digesto de Vélez; y el del derecho público tributario, que requiere de reglas legales especiales

dictadas a ese efecto por cada una de las órbitas estatales que conviven dentro del sistema federal argentino.

Concluye afirmando la inaplicabilidad del Código Civil en materias de forma del derecho público tributario local, sosteniendo -además- que la Nación no cuenta con facultades para reglar el tópico en tanto se trata de facultades reservadas por las Provincias y no delegadas de modo expreso en la Constitución Nacional. Por ello, agrega, el modo como contar los plazos de prescripción de los tributos locales permite a las legislaturas provinciales diseñar las formas más idóneas para la recaudación de impuestos en ciertos períodos, y ello puede variar de una Provincia a otra en tanto hace a la esencia del federalismo.

Trae a colación lo sostenido en tal sentido por el Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la causa "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. de Catastro" (sent. del 17-XI-2003), transcribiendo diversos pasajes de dicho fallo que reflejan sus argumentaciones.

(c) En tercer término, se agravia del modo como el magistrado de grado practicó el computo de la prescripción desde que, tal lo que aduce, el Impuesto a los Ingreso Brutos tiene carácter anual por lo cual su vencimiento debe reputarse a fin de cada período fiscal y no a medida que van venciendo cada una de las cuotas en que pudo haber sido fraccionado.

Resalta que la Corte Federal en los precedentes "Pirolo de Capurro" y "Provincia de Mendoza" ha reconocido que el comienzo del cómputo del término de prescripción de los impuestos anuales debe realizarse a partir del vencimiento del período fiscal, esto es, desde el día 1 de enero.

La circunstancia que se postergue mínimamente el cómputo de la prescripción hasta el primer día del nuevo período fiscal no puede ser considerada absurda o imprudente. Postula que, contrariamente, es la multiplicidad de tributos y contribuyentes la que justifica uniformar “el ejercicio de las acciones fiscales para facultar su percepción”. Por último, agrega que el precedente de este Tribunal dictado en la causa **P-502-BB1 “Microcontrol S.R.L. y otros”** no resulta aplicable en la especie.

Indica que con relación a los períodos “más antiguos”, se debieron presentar las declaraciones juradas el día 1-01-2000 -comenzando a correr el plazo de prescripción por aplicación del art 133 del C.F. [actual art. 159 t.o. según Res. 39/2011]. Y siendo que la Resolución Determinativa fue dictada con fecha 22-12-2004 [suspendiendo la prescripción por un año -art. 135 inc. a) del Cód. Fical, actual art. 161 inc. a) t.o. según Res. 39/2011-] a lo que cabe agregar otros noventa (90) días en razón de haberse interpuesto recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal -resuelta el día 24-02-2009-, deviene indubitado que la prescripción hubiera operado -con relación a los tributos correspondientes a los anticipos del Impuesto a los Ingresos Brutos del año 1999- el día 06-08-2010.

Con relación a los tributos correspondientes a los anticipos del Impuesto a los Ingresos Brutos por los períodos 1 a 11 de 1999, luego de efectuar idéntica interpretación del Código tributario que la **supra** reseñada, aduce que la prescripción hubiera operado el día 06-08-2011.

En suma, cotejando la fecha de interposición de la demanda [30-04-2009] y el momento que en su visión hubiera importado la prescripción de los tributos reclamados, solicita se revoque el pronunciamiento de grado.

3. A fs. 781/798 efectivizan su derecho a réplica los coejecutados.

Liminarmente, descartan que en el marco del proceso de apremio resulte vedado el tratamiento de cuestiones constitucionales.

Aseveran que resulta impropio sostener que la nueva composición de la Corte Federal pudiera mutar la doctrina del precedente "Filcrosa". Por el contrario, postulan la prevalencia de la legislación nacional común sobre las disposiciones del derecho local en materia de prescripción.

Por último, indican que al momento de notificárseles la Resolución Determinativa del tributo había transcurrido - excepto respecto del período 12/1999- el plazo de prescripción quinquenal aplicable en la especie, razón por la cual, peticionan se confirme el fallo de grado.

II. El recurso no prospera.

1. Tal como ha quedado planteada la cuestión sometida a conocimiento de esta Alzada, corresponde resolver las siguientes cuestiones: (i) en primer lugar, si en los procesos de apremio pueden tratarse cuestiones constitucionales; (ii) si la norma contenida en el art. 133 del Código Fiscal [actual art. 159, t.o. según Res. 39/2011] resulta inconstitucional y, en su caso, la procedencia o improcedencia de la defensa de prescripción opuesta por los coejecutados, a la luz de la normativa que resulte aplicable.

(a) En relación al primer aspecto propuesto, cabe señalar que en las causas **P-807-BB1 "Ferretería Argentina S.R.L."** (sent. de 26-II-2009), y **P-1124-BB1 "Mazzuchelli"** (sent. de 16-IV-2009) -entre otras-, este Tribunal ha abordado planteos de inconstitucionalidad de distintas normas fiscales, y ello con fundamento en que la imposibilidad de ingresar al tratamiento de aquéllos no parece ser considerada

por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ello así en tanto del análisis de Fallos 324:1280, se desprende que lo censurable para aquel Címero Tribunal no resulta ser el debate y declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria en el marco del apremio o ejecución fiscal, sino la decisión jurisdiccional que prescinde de la aplicación de esos preceptos sin que aquel debate e invalidación hayan sido efectuados en la causa y receptados en el pronunciamiento en miras a fundar una solución, para el caso, que sea parte de los mentados contenidos normativos [doct. C.S.J.N. **in re** F.229.XXXV. "Fisco Nacional (D.G.I.) c. Gattoni, Jorge Norberto s. Ejecución Fiscal", sent. de 17-IV-2001].

De tal forma, es dable predicar que el debate constitucional de las normas fiscales es procedente en los procesos de apremio, empero -y en honor a la limitación cognoscitiva propia de estos juicios- la admisibilidad de este tipo de defensas depende de que el tema constitucional sea susceptible de resolverse con las constancias del expediente o sin necesidad de mayores despliegues probatorios (cfr. doct. esta Cámara causa **P-807-BB1 "Ferretería Argentina S.R.L."**, cit.).

Y -en base a dichas premisas- encuentro que tales circunstancias están presentes en la especie. Resulta claro que en autos el debate constitucional no requiere de mayores elementos probatorios, centrándose en esclarecer si frente a las atribuciones establecidas en la Carta Magna al Estado Nacional -art. 75 inc. 12° del citado cuerpo normativo- las Provincias pueden establecer de forma autónoma las reglas de prescripción de las obligaciones tributarias locales, o si -por el contrario- deben respetar los lineamientos establecidos en el Código Civil. Y en este último supuesto, habrá que discernir si la normativa fiscal provincial

regulatoria de aquel instituto resulta compatible con la que prescribe el Código Civil -en las condiciones de jerarquía normativa que establece el art. 31 de la Constitución Nacional-.

El interrogante ya ha sido respondido por nuestro Máximo Tribunal Federal en la causa F.194.XXXIV. "Filcrosa S.A. s. Quiebra. s. Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda. Recurso de Hecho", sent. de 30-IX-2003 (Fallos 326:3899), criterio recientemente ratificado en la causa C.2374.L.XLII. "Casa Casmma S.R.L. s. Concurso Preventivo s. Incidente de verificación tardía (promovido por la Municipalidad de la Matanza) s. Recurso de Hecho", sent. de 26-III-2009.

Además, la solución que porta aquel precedente fue luego reflejada por la Suprema Corte de Justicia provincial al expedirse en la causa C. 81.253 "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s. Incidente de revisión en autos Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso Preventivo" sent. de 30-V-2007 (entre otros). En este pronunciamiento, la casación provincial -por mayoría- aseveró que *"... el alto Tribunal federal, ratificando precedentes (...) puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, afirmando que el mentado instituto no es propio del derecho público local y encuadra en la cláusula del art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional. De allí que el poder de instaurar un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía sea materia confiada al legislador nacional. Ponderó que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores correspondía a la ley de fondo, estando vedado a las*

provincias -y a los municipios- dictar reglas incompatibles con las consagradas por los Códigos de fondo, ya que, al haber conferido a la Nación la potestad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (...)”.

Y en el caso de autos no encuentro motivo alguno para apartarme de la doctrina sentada por el Máximo Tribunal nacional y receptada por su par provincial. De tal modo, queda claro que es el Estado Nacional quien ostenta la potestad de regular lo concerniente al vínculo obligacional entre acreedores y deudores (art. 75 inc. 12º de la Const. nac.), siendo la fijación del plazo de prescripción de las obligaciones, el modo de computarlo y las causales de suspensión e interrupción -entre otros aspectos- facetas diversas de aquella misma facultad, por lo que, conforme la regla de jerarquía normativa establecida en el art. 31 de la Constitución Nacional, los Estados provinciales deben adecuar su regulación a las pautas establecidas en el Código Civil.

(b) Descartado el valladar formal, corresponde dar tratamiento a la defensa de constitucionalidad del art. 133 del Código Fiscal [actual art. 159, t.o. según Res. N° 39/2011] -invalidado por el **a quo**-, traída por el Fisco provincial en sus agravios.

Cabe recordar que el apelante -básicamente- refiere que pretender la aplicación estricta y total del Código Civil en materia tributaria carece de todo sustento, en virtud de la existencia de una norma específica del derecho administrativo local -como es el Código Fiscal- que no puede ser desplazada por otras normas de carácter general. Señala que el Código Civil está destinado a regir relaciones de derecho privado y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados

cuando aquel obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio. Así, sostiene -con base en la autonomía del derecho tributario- la facultad del legislador provincial para crear tributos y, consecuentemente, para regular lo atinente a los modos de extinción de tales obligaciones. Pone en crisis la aplicación de la doctrina sentada por la C.S.J.N. en el fallo "Filcrosa" y sostiene que -en virtud de su especificidad- es privativo de la legislación tributaria regular aspectos atinentes a la la prescripción en materia tributaria.

Para dar respuesta al recurrente es necesario tener presente la doctrina sentada tanto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (*in re* "Filcrosa S.A.", sent. de 30-IX-2003; Fallos 326:3899) como por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (*in re* C. 81.253 "Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta", sent. de 30-V-2007), en cuanto -ambos Máximos Tribunales- reconocieron que en virtud de lo normado por el art. 75 inc. 12º de la Constitución nacional es potestad del legislador nacional -al dictar los Códigos de fondo- regular los aspectos sustanciales del régimen general de las obligaciones y -en consecuencia- sus modos de extinción, estando vedado a las jurisdicciones locales dictar reglas incompatibles con las consagradas en aquellos códigos; como así también la obligatoriedad de acatamiento de la doctrina emergente de tales precedentes por parte de los tribunales inferiores (cfr. C.S.J.N. *in re* "Casa Casmma S.R.L.", sent. del 26-03-2009, cit.).

Y en este punto no paso por alto que el Fisco provincial en su libelo recursivo hace mención al antecedente de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en la causa Ac. 81.520 "Fisco de la Provincia de Buenos

Aires s. incidente de revisión en: El Rincón de Torres s. Concurso" (sent. de 5-XI-2003), y al fallo del Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dictado en la causa "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficiencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. de Catastro" (sent. de 17-XI-2003), que postulan una interpretación distinta de la plasmada en los antecedentes previamente referidos y que estimo aplicables a la especie. Empero, los precedentes puestos de resalto por el actor resultan inatendibles, desde que el Címero Tribunal Nacional en la causa C.2374.L.XLII. "Casa Casmma S.R.L. s. Concurso Preventivo s. Incidente de verificación tardía (promovido por la Municipalidad de la Matanza) s. Recurso de Hecho" (sent. de **26-III-2009**, ya citada) reiteró los fundamentos dados en el fallo "Filcrosa", siendo ésta, por lo tanto, la última opinión jurisdiccional en la materia que merece deferencia. Además, en el caso del invocado -por el apelante- antecedente emanado de la Suprema Corte de Justicia provincial, he de poner de resalto que la causa C. 81.253 "Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta" (sent. de 30-V-2007, ya citada) fue dictada con posterioridad al fallo cuya aplicación pretende el accionante y en consonancia con lo resuelto por la Corte Federal en el mentado precedente "Filcrosa", resultando por ende la doctrina legal vigente en la materia, tal como bien lo demuestra el fallo en la causa A. 69.251 "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Petrolera de Mar del Plata S.A. y otros, sent. de 16-XII-2009.

(c) Despejado lo anterior, queda claro que para resolver la cuestión planteada [esto es, si ha operado o no la prescripción de la deuda reclamada por el Fisco], ésta debe ser analizada a la luz de las normas del Código Civil

que regulan el mentado instituto de la prescripción. Para ello es menester determinar -en la especie- si las normas del Código Fiscal cuya constitucionalidad defiende el apelante, resultan -o no- compatibles con las directrices que emanan del Código Civil, a fin de establecer si la invalidación constitucional decretada por el **a quo** resulta ajustada a derecho.

En ese derrotero, cabe recordar que el presente juicio de apremio fue promovido en base al Título Ejecutivo N° 398.339 (agregado a fs. 7), del cual surge que el Fisco Provincial le reclama a los responsables solidarios el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos 3 y 9 a 12 de 1998; 1 a 12 de 1999 y la multa por omisión.

A fs. 180 el Fisco acompañó el expediente administrativo N° 2306-386.676/02 -donde se realizó la determinación de diferencias que culminó con la emisión del título ejecutivo referido-, en el cual consta que: **1)** con fecha **26-11-2002** se notificó a los Sres. Padula, Pallin, Mujica y el día **5-12-2002** a los Sres. Orsi y Aloisi la Resolución N° A 371 de inicio del procedimiento determinativo y sumarial de fecha 24-10-2002; **2)** el **17-12-2002** los nombrados se presentaron manifestando su disconformidad (ver fs. 234/239); **3)** el **22-12-2004** se dictó la Resolución Determinativa N° **1898/2004** (ver fs. 347/357); **4)** en fecha **30-12-2004** se efectivizó la notificación de la mentada resolución (ver actas de fs. 448, 450, 454, 456 y 458); **5)** el 20-01-2005 los Sres. Vicente Padula, Luis Cesar Aloisi, Juan Carlos Mujica, Nestor Enrique Pallin y Carlos Alberto Orsi, por derecho propio, interpusieron recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires contra la Resolución Determinativa N° 1898/2004 (ver fs. 491/499); **6)** en fecha **24-02-2009** el Tribunal Fiscal de

Apelaciones provincial declaró la caducidad del procedimiento (v. fs. 543/544); **7)** el **27-02-2009** fueron notificados de tal resolución el Sr. Director Ejecutivo de A.R.B.A., el Representante Fiscal, el Sr. Fiscal de Estado y los apelantes (v. fs. 546/549).

Iniciado el juicio de apremio el **30-04-2009** (v. fs. 9/10 vta. de estas actuaciones), los demandados se presentaron en autos y opusieron al progreso de la acción la excepción de prescripción y de inhabilidad de título por inexistencia de la deuda reclamada.

Cabe aclarar aquí que no medió controversia entre las partes respecto de la aplicación del plazo prescriptivo quinquenal previsto por el art. 4027 inc. 3° del Código Civil. Tampoco el Fisco articuló un agravio concreto en relación a ello en el recurso traído a esta Alzada.

(d) Consecuentemente, definido en cinco (5) años el término de prescripción, deviene ineludible establecer el **dies a quo** y -asimismo- si en la especie concurren -o no- causales de suspensión o interrupción del plazo prescriptivo.

El **Código Civil** establece en el **art. 3956** que *“La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”*.

Por su parte, el art. 133 del Código Fiscal [actual art. 159, t.o. según Res. 39/2011] prescribe que *“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, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de periodo 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 ingresos del gravamen” [subrayado agregado].

Este último supuesto parece direccionarse al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, donde el período fiscal es el año calendario (art. 209 del Código Fiscal t.o. 2011).

Contrapuestas ambas normas -la del Código Civil y la del Código Fiscal- queda a la vista que el legislador provincial amplió indebidamente -a través de la fijación del punto de inicio del cómputo- el período prescriptivo de cada ejercicio fiscal al menos en un año, si sólo consideramos que las declaraciones juradas anuales se realizan en el año calendario siguiente al del ejercicio gravado.

No otra conclusión podría extraerse, si idéntica contraposición se efectúa respecto del precepto fiscal que regula el pago de anticipos con la normativa civil. Es que, cada anticipo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -mensual o bimestral de acuerdo a la categoría de contribuyente- es exigible individualmente al mes siguiente de su vencimiento [conf. art. 210 del Código Fiscal], por lo que el cómputo de la prescripción de cada uno de ellos debe comenzar a regir a partir del momento de su exigibilidad (art. 3956 del C.C.).

Entonces, la declaración de inconstitucionalidad del art. 133 del Código Fiscal [actual art. 159, t.o. según Res. 39/2011] se impone al importar un apartamiento palmario de lo reglado por el art. 3956 del Código Civil.

De este modo, y como acertadamente lo hiciera el magistrado de grado, resulta prudente establecer si el último de los períodos fiscales contra el cual se direcciona la defensa de prescripción -**11/1999**-, resultaba -o no- exigible al momento de la interposición de la demanda (promovida el **30**

de abril de 2009), en tanto tal determinación habrá de proyectarse sobre los períodos anteriores.

Del relevamiento del cómputo del término de la prescripción del crédito fiscal ejecutado en autos, a partir del período 11/1999 (último período contra el cual se hace valer la defensa de prescripción) se desprende que: **1)** dicho período se tornó exigible en el mes de diciembre de 1999; **2)** habiendo transcurrido ya más de cinco (5) años se dictó la Resolución Determinativa N° 1898/2004 [22-12-2004], notificada a los coejecutados en fecha **30-12-2004** (ver actas de fs. 448, 450, 454, 456 y 458), todo lo cual demuestra que, conforme el plazo quinquenal previsto por el art. 4027, inc. 3° del Cód. Civil, la acción para reclamar por dicho concepto ya se encontraba prescripta aún con anterioridad al dictado del acto administrativo que determinó la deuda.

Con ello, y como bien lo pusiera de resalto el magistrado de grado, queda relevada la necesidad de efectuar ponderación alguna acerca de los efectos suspensivos que cabe atribuirle a la Resolución Determinativa N° 1898/2004 y la interpretación que cabe predicar respecto del art. 135 del Código Fiscal [actual art. 161, t.o. 2011] a la luz de los arts. 3980 y 3986 del Cód. Civil.

De todo lo expuesto, y surgiendo que al momento de dictarse la Resolución Determinativa N° 1898/2004 -y consecuentemente al interponerse la acción [**30-04-2009**]- el crédito fiscal ejecutado en autos, a partir del período 11/1999 (último período contra el cual se hace valer la defensa de prescripción) se encontraba prescripto, los anticipos anteriores contenidos en el título ejecutivo de fs. 7 corren igual suerte al no darse en la especie circunstancias diversas que lleven a apartarse del razonamiento efectuado.

De esta manera -y por los fundamentos expuestos-, concluyo que el fallo del magistrado de grado en relación al acogimiento de la excepción de prescripción se ajusta a derecho.

III. Si mi voto es compartido, he de proponer al Acuerdo rechazar íntegramente el recurso de apelación interpuesto por el Fisco provincial a fs. 733/747, confirmando la estimación de la excepción de prescripción opuesta por los ejecutados. Las costas de esta alzada se deberían imponer a los apelantes por su objetiva condición de vencidos (arts. 68 y 274 del C.P.C.C.; art. 25 de ley 13.406).

A la segunda cuestión planteada, voto por la **negativa**.

Los **señores Jueces doctor Mora y doctora Sardo** con igual alcance e idénticos fundamentos a los brindados por señor Juez doctor Riccitelli, votan la segunda cuestión planteada por la **negativa**.

De conformidad a los votos precedentes, la Excm. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, dicta la siguiente:

SENTENCIA

1. Rechazar el recurso de apelación interpuesto a fs. 749/777 por los coejecutados Vicente Padula, Luis César Aloisi, Carlos Alberto Orsi, Juan Carlos Mujica y Néstor Enrique Pallín, confirmando el fallo de grado en cuanto desestimó la defensa de inhabilidad de título ejecutivo opuesta al progreso de la acción. Las costas de esta alzada se imponen a los apelantes por su objetiva condición de vencidos (arts. 68 y 274 del C.P.C.C.; art. 25 de ley 13.406).

2. Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco provincial a fs. 733/747, confirmando la sentencia de

primera instancia en cuanto declaró la inconstitucionalidad del art. 133 del Código Fiscal [actual art. 159, t.o. según Res. 39/2011] y estimó la excepción de prescripción opuesta por los accionados (arts. 75 inc. 12° y 31 de la Const. nac.; 4027 inc. 3°, 3956, y ccs. del Código Civil). Las costas de esta alzada se imponen al apelante por su objetiva condición de vencido (arts. 68 y 274 del C.P.C.C.; art. 25 de ley 13.406).

3. Difiérese la regulación de honorarios para su oportunidad (art. 31 decreto ley 8904/77).

Regístrese, notifíquese y devuélvanse las actuaciones al Juzgado de origen por Secretaría Fdo: Dres. Elio Horacio Riccitelli – Roberto Daniel Mora – Adriana M. Sardo – María Gabriela Ruffa, Secretaria..