

## Aplicacion De La Norma Local En Materia Tributaria

### JURISPRUDENCIA

### Aplicación de la norma local en materia tributaria

Se

confirma la sentencia que rechazó los planteos de inconstitucionalidad formulados y las excepciones de prescripción y de falta de legitimación pasiva, mandando llevar adelante la ejecución de la deuda. En la ciudad de General San Martín, a los...3....días del mes de marzo de 2.015, se reúnen en acuerdo ordinario los señores Jueces de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín, estableciendo el siguiente orden de votación de acuerdo al sorteo efectuado: Hugo Jorge Echarri, Ana María Bezzi y Jorge Augusto Saulquin, para dictar sentencia en la causa N° 4494, caratulada ?FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES C/ SNACK CROPS S.A. Y OTROS S/ APREMIO PROVINCIAL?. ANTECEDENTES

I.- Con fecha 3 de octubre de 2.014 (ver fs. 123/135 vta.), el señor Juez de grado falló rechazando los planteos de inconstitucionalidad formulados y las excepciones de prescripción y de falta de legitimación pasiva. Asimismo, mandó llevar adelante la ejecución hasta tanto Snack Crops S.A., Sergio Ernesto Casas, Fernando Jorge Berasategui y Jordan Palandjoglou hagan al acreedor, Fisco de la Provincia de Buenos Aires, íntegro pago del capital reclamado de pesos ... (\$ ... ), al que se le aplicarán los intereses establecidos y en la forma determinada por el art. 104 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. Res. N° 39/11), desde la interposición de la demanda (10 de julio de 2.014) y hasta su efectivo pago. Finalizando, impuso las costas a la parte demandada, atento su carácter de vencida (arts. 68 y 556 del CPCC) y difirió la regulación de honorarios (art. 51 del Decreto Ley N° 8.904). Para así decidir consideró, en lo sustancial, lo siguiente: a) Que teniendo en cuenta que el planteo de prescripción se apoyó - en principio - en la no aplicación por inconstitucional del cuarto párrafo del art. 159 CF, correspondía anticipar que le asiste razón al apoderado de la ejecutada al plantear que el estrecho marco cognoscitivo del apremio no es óbice para dar tratamiento a un planteo de inconstitucionalidad. b) Que, luego de citar la normativa y jurisprudencia que abona su postura, el embate que la parte ejecutada dirige contra el artículo 159 cuarto párrafo del Código Fiscal vigente no podía prosperar. Es que, en primer lugar, el orden jerárquico de normas impone una disciplina de pensamiento al intérprete al indicarle un orden de prelación, que no puede desconocerse en la tarea de interpretación (CCASM causa N° 829/06, sentencia del 26 de diciembre de 2.006 y N° 1.299/08, del 18 de julio de 2.008, entre muchas otras). Por otra parte, no cabe suponer - en principio - la inconsecuencia o la falta de previsión en el legislador, imponiéndose preferir la inteligencia que de mejor manera armonice las normas en juego, antes que otra que las haga irreconciliables entre sí (cfr. Fallos 281:146). c) Que, en ese orden, la tacha de inconstitucionalidad debe indicar de qué modo la norma impugnada habría quebrantado los derechos constitucionales cuya tutela se procura. Se exige que la parte actora acredite que el ejercicio de los derechos constitucionales se halla afectado debido a la aplicación de la ley cuya constitucionalidad se controvierte, o demuestre de qué manera y con qué alcance la norma produce una afectación a una garantía constitucional. Ello así por cuanto, la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sólo tiene cabida como última ratio del orden jurídico (SCBA B 66966 S 14/08/2013 Juez Soria (SD) y CSJN. Fallos, 260:153; 286:76; 288:325; 300:241 y 1087; 301:1062; 302:457 y 1147; 303:1708 y 324:920). d) Que teniendo en cuenta la naturaleza real e instantánea de la que participa el impuesto de sellos (cfr. Villalba Ovejero Rodolfo, ?La prescripción en el impuesto de sellos?, La Ley NOA noviembre 2.009, García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Lexis Nexis, 2005, Abeledo Perrot N°: 5606/005878, entre otros) cabía reparar que el art. 159 cuarto párrafo CF -sustituido por Ley N° 14.553 -, prevé que: ?Los términos de prescripción establecidos en los artículos 157 y 158 no correrán mientras los hechos imponible no hayan podido ser conocidos por la Autoridad de Aplicación por algún acto o hecho que los exteriorice en la Provincia. Esta norma será de aplicación para las obligaciones de carácter instantáneo, para los tributos de base patrimonial en cuanto infrinjan normas de índole registral y para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cuanto el contribuyente no se encontrare inscripto, teniendo la obligación legal de hacerlo?. e) Que el art. 159 CF, prevé que: ?Conocidos los hechos imponible por la Autoridad de Aplicación, el plazo de prescripción comenzará a correr a partir del 1° de enero del año siguiente. Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, el impuesto no resultará exigible cuando, al momento de la exteriorización, hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a la realización de los hechos imponible?. f) Que, para casos como el impuesto que nos ocupa, el legislador provincial - sin perjuicio del plazo quinquenal general para los tributos, cfr. art. 157 CF - ha ideado un mecanismo que difiere el inicio y/o dispensa el curso de la prescripción ?mientras los hechos imponible no hayan podido ser conocidos por la Autoridad de Aplicación?. No obstante, a fin de evitar reclamos fiscales vinculados a operaciones pretéritas, fija un plazo límite de exigibilidad del tributo de 10 años - idéntico al plazo establecido por el art. 4.023 del Código Civil - entre el momento en que se perfecciona el hecho imponible y en el que se produce la exteriorización. g) Que de acuerdo al planteo de la excepción en análisis, en este aspecto, la ejecutada entiende que resulta inconstitucional el cuarto párrafo del art. 159 CF a la luz de

lo previsto en el art. 3.956 Cód. Civil, que prevé que: "La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación?". h) Que esa norma se adecua a la máxima acción nata, por ser lo normal que la acción nazca con el derecho que la engendra e implica que la prescripción se computa desde el día que nace la acción (cfr. Pizarro Vallespinos, "Instituciones de derecho privado", Obligaciones, T° 3, pág. 693/694). No obstante, si bien desde la perspectiva civil, la iniciación del plazo de prescripción funciona de manera independiente del conocimiento del acreedor - por lo cual el inicio de la prescripción no puede quedar sujeto a la discrecionalidad del acreedor - no menos cierto es que, por un lado, tal regla, cede en ciertos supuestos que supeditan el dies a quo desde el momento en que el interesado se anoticia del hecho que origina su acción - arts. 4.030 y 40.33 Código de fondo - como en el supuesto de obligaciones nacidas de hechos ilícitos (cfr. Borda Guillermo, "Tratado de Derecho Civil Obligaciones", Tomo 2, N° 1011). i) Que no puede perderse de vista que el art. 3.980 del ordenamiento mencionado, que regula la denominada "dispensa de la prescripción" estipula que: "Cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses...?". Como puede apreciarse, expuso el sentenciante, en el mismo ordenamiento común se han previsto ciertas pautas que flexibilizan la regla contenida en el art. 3.956 Cód. Civil, y que, necesariamente, deben ser consideradas en la tarea interpretativa, a fin de decidir la suerte del planteo de inconstitucionalidad de la legislación fiscal bonaerense que plantea la ejecutada. j) Que el legislador local al referirse a la exteriorización en el art. 159 CF - siguiendo al maestro Dino Jarach, quien ha inspirado el Código Fiscal Bonaerense - necesariamente alude a aquella que proviene de un hecho o acto ajeno a quien suscribe el instrumento en cuestión; todo lo cual, determina que no puede prescribir la acción para el Fisco cuando no ha tenido la posibilidad de conocer la existencia de su derecho (cfr. Villalba Ovejero Rodolfo, La prescripción en el impuesto de sellos, supra cit.). k) Que a la luz de las consideraciones y doctrina supra reseñadas, el planteo de inconstitucionalidad respecto del artículo 159 cuarto párrafo CF debía ser desestimado. Es que, en definitiva, no se observa que el mecanismo referido a la prescripción del impuesto del CF que aquí nos ocupa y, en particular, la incidencia de la exteriorización en el curso de aquella - de acuerdo a la doctrina de quien inspiró el código fiscal de la provincia de Buenos Aires - se presente inconciliable con la integralidad de las disposiciones regulatorias de la prescripción contenidas en el ordenamiento común antes descriptas que supeditan el dies a quo desde el momento en que el interesado se anoticia del hecho que origina su acción. l) Que, en la causa, no se observa hecho o documento que denote que el curso de la prescripción haya podido computarse - a la luz de la validez del art. 159 CF antes decidida - en un momento anterior a febrero de 2011; oportunidad en la cual, la propia demandada sitúa la fiscalización de ARBA, lo que pudo cotejarse con el expediente administrativo acompañado, en cuyo marco se detectaron los instrumentos sujetos a gravamen. Sobre esa base, computando la fecha de inicio de la demanda - julio de 2014 -, correspondía desestimar el planteo de prescripción. Ello, en tanto no ha transcurrido, entre ambos hitos temporales, el término previsto en el art. 157 CF para dar favorable acogida a la excepción planteada. ll) Que el modo en que se resuelve la cuestión debatida, tornó inoficioso tratamiento la inconstitucionalidad que la demanda postuló respecto del art. 161 a) del CF. m) Que el apoderado de la demandada invocó, asimismo, la inconstitucionalidad de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, en tanto regulan la responsabilidad solidaria de los miembros del órgano de administración de las personas jurídicas obligadas al pago del tributo de marras. n) Que de la lectura de ambas disposiciones, no podía inferirse sin más la existencia de un régimen de responsabilidad incompatible con la prevista en las normas de fondo - arts. 59 y 274 de la ley de sociedades comerciales. Ello, teniendo en cuenta que la declaración de inconstitucionalidad sólo debe ejercerse cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad es inconciliable (CS Fallos 322:842 y 919). ñ) Que si bien en el primero de los artículos citados se establece la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes - en la misma oportunidad y forma en que rija para éstos - de los integrantes de órganos de administración de sociedades (lo cual llevaría prima facie a tildarla de "objetiva", en tanto aplicaría por el solo hecho de ser director o administrador de una sociedad contribuyente), la segunda norma transcripta permite que aquellos se eximan, en tanto y en cuanto, demuestren, en el trámite determinativo, un standard de conducta diligente frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica cuya administración integran. o) Que, en otro orden, ni del responde ni de la lectura del expediente administrativo aportado por la actora (ver descargo presentados a fs. 625/687), surge que los accionados, pudiendo hacerlo, hayan alegado la concreción de la hipótesis legal liberatoria de la solidaridad - o, al menos, alguna circunstancia equiparable -, a fin de brindar mayores elementos de valoración crítica del mecanismo normativo tachado de inconstitucional. p) Que con relación a que la responsabilidad por deuda ajena impuesta a los directores e integrantes de los órganos de administración de las distintas sociedades reviste el carácter de sanción y no puede depender sino del hecho u omisión de cada director, entendió que no guarda contradicción con las previsiones legislativas atacadas, atento a que, como reiteradamente se destacó, cada responsable podrá acreditar que fue colocado en la imposibilidad de cumplir.

q) Que la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires ha enseñado desde antaño, que ¿La doctrina legal es aquella interpretación que la Suprema Corte hace de las disposiciones legales que rigen la relación sustancial debatida en una determinada controversia y, por lo tanto, no la constituyen los votos en minoría de alguno de los magistrados que conforman el Tribunal, ni puede depender de la accidental constitución de este último, por el contrario, debe entenderse como la emanada del acuerdo logrado por sus miembros ordinarios y naturales? (SCBA, LP L 117006 S 16/7/2014 ¿Benítez, Sixto c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ daños y perjuicios?).

r) Que los únicos fallos que son de aplicación obligatoria para los tribunales o jueces de grado inferior son los dictados por el máximo tribunal, ya sea sin disidencia o por simple mayoría, pues estos forman la ¿doctrina legal? de la cual no es conveniente apartarse a fin de procurar y mantener la unidad en la jurisprudencia, más allá de dejar a salvo las opiniones personales de los jueces inferiores si así lo consideran.

s) Que de una lectura atenta del fallo citado por el letrado apoderado de los co-demandados, se advierte que los extensos argumentos del Dr. Negri, sin desconocer el valor de los mismos, no han sido compartidos por sus colegas, resultando cierto que se ha confirmado el fallo de Cámara rechazando el recurso interpuesto por el Fisco, pero no en base a los mentados motivos, sino en el entendimiento de que ¿...Estos fundamentos del pronunciamiento no han sido rebatidos adecuadamente por el recurrente, pues sus agravios se limitan a sustentar la potestad provincial de legislar en materia tributaria por sobre los preceptos que regulan la responsabilidad de los administradores y representantes de las sociedades comerciales, sin lograr demostrar el error que atribuye a la sentencia que le es desfavorable en esta específica parcela. En tal sentido, esta Corte tiene dicho que la crítica concreta, directa y eficaz de los fundamentos esenciales del fallo es un requisito de ineludible cumplimiento para el impugnante en vía extraordinaria, por lo cual resulta insuficiente la que deja incólume la decisión por falta de cuestionamiento idóneo de los conceptos sobre los que aquélla se asienta (conf. doct. C. 102.341, sent. de 29-VI-2011; C. 99.096, sent. de 30-XI-2011; C. 96.569, sent. de 9-V-2012). Es ineficaz el recurso que no se hace cargo de la línea argumental del fallo y se dedica a impugnar el mismo con su propia interpretación del tema, absteniéndose de criticar las afirmaciones que le dan sustento bastante (conf. doct. C. 99.148, sent. de 11-VI-2008; C. 96.091, sent. de 11-III-2009), lo que acontece en la especie y sella el resultado adverso del recurso.¿ (del voto del Dr. Soria, compartido por los Dres. Hitters, De Lazzari y Kogan en autos citados caratulados ¿Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco s/ Sucesión y otros. Apremio? SCBA LP C 110369 S 02/07/2014).

t) Que así también lo advirtió la accionante, citando incluso el fallo de esta Excma. Cámara de Apelaciones del Departamento Judicial de San Martín, dictado en la causa N° 4.176, caratulada ¿Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Stagno, Vicente Félix y otro s/ apremio provincial?.

II.- Contra dicho pronunciamiento (ver fs. 137/143), el apoderado de la parte demandada interpuso recurso de apelación agravándose, en esencia, por cuanto se rechazaron las excepciones de prescripción y de falta de legitimación pasiva. Con respecto al primer agravio, expuso que el razonamiento del señor Juez de grado resulta errado, por cuanto ¿los supuestos mencionados se encuentran expresamente contemplados en el Código Civil y no en una norma de rango inferior, como es el Código Fiscal de la provincia. La mención expresa de tales supuestos no autoriza en modo alguno a desatender el principio. Es el propio legislador del artículo 75 inciso 12 el que al legislar en el mismo Código Civil introduce tales supuestos que justifican el apartamiento del principio. Lo que aquí se ha impugnado es que sea el Legislador local el que disponga en su Código Fiscal un régimen distinto al previsto por el Congreso federal, arrogándose potestades irrevocablemente delegadas por las provincias a la Nación (art. 75 inc. 12 y 121 CN)?. Por otra parte, que ¿la excepción al principio formulada por el Congreso Federal se justifica en la distinta naturaleza de la responsabilidad (por hechos ilícitos)?. Señaló que la flexibilización del principio ¿al interior de la normativa de fondo? no autoriza al Legislador local a prever un tratamiento diverso al del artículo 3.956 del Código Civil que principia el comienzo del cómputo del plazo de la prescripción en la fecha del título y no cuando los hechos pudieron ser conocidos por el Fisco. Entendió que, para la tarea interpretativa, el Juez de grado debió atender a la norma habilitante del artículo 75 inciso 12, a la prelación jerárquica del artículo 31 y a la reglamentación homogénea de los derechos fundamentales (relación acreedor-deudor) que emerge de los artículos 14 y 16, todos ellos de la Constitución Nacional. Criticó también, en el punto, que en la sentencia se sostenga ¿que en la causa no se observa hecho o documento que denote que el curso de la prescripción haya podido computarse - a la luz de la validez del art. 159 CF antes de decidida - en un momento anterior a febrero de 2.011, oportunidad en la cual, la propia demandada sitúa la fiscalización de ARBA...?. Además, que se invoque el artículo 3.980 del Código Civil. Ello, ya que - escribió - ¿no es el caso de autos: nada impedía al Fisco el ejercicio de su actividad fiscalizadora con relación a mi mandante. No nos hallamos aquí en el supuesto de dificultades o imposibilidad de hecho que impidieran el ejercicio de una acción. El no ejercicio de la acción obedeció en todo caso a la inactividad del Fisco en su tarea de fiscalizar. Por eso la invocación de la norma del art. 3980 del CC es forzada y violenta los hechos de la causa?. Aclaró que los formularios F 1116 que inopinadamente ARBA pretende considerar hechos imponible, importan una expresión pública y documentada del hecho imponible - en la inteligencia del Fisco provincial - que se encuentran registrados en la documentación contable de la empresa ejecutada. Asimismo, que su exteriorización permite y de hecho permitió su cotejo, control y fiscalización por parte de ARBA, no tratándose

de papeles de trabajo ocultos, sino que surgen de resoluciones dispuestas por la AFIP a los fines - precisamente - de exteriorizar liquidaciones y pagos de operaciones de compraventa de granos. Afirmó que la supuesta falta de conocimiento por parte de la actora, obedece - en todo caso - a su inactividad, a su negligencia. Y que ?El Fisco tuvo cinco años para verificar la existencia de lo que entiende por hecho imponible y no lo hizo. Lo hizo recién pasados los cinco años...?. Finalmente, en cuanto a la excepción en examen, esgrimió que el Fisco no invocó ni individualizó en modo alguno cual fue la imposibilidad de hecho o cuales las dificultades que hubieran impedido el ejercicio de la acción. Y que ?Mucho menos probó el supuesto impedimento o las mentadas dificultades del texto local?. En relación al rechazo de la defensa de falta de legitimación pasiva, entendió que la interpretación que se efectúa en la sentencia es irrazonable y arbitraria, por cuanto los artículos 21 y 24 del Código Fiscal lucen manifiestamente contradictorios con los artículos del Código de Comercio en relación al régimen de responsabilidad en cuestión, invadiendo esferas no delegadas por el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Es que, en la legislación de fondo, se exige para poder endilgar responsabilidad a los directores un incumplimiento contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad. ?En tanto en el sistema de responsabilidad instaurado por el Código Fiscal, se contempla una situación diametralmente inversa, ya que habrá responsabilidad tributaria de los directores frente a una deuda tributaria de los contribuyentes, pudiendo solamente eximirse éstos de responsabilidad si acreditan: a: haber exigido los fondos a los sujetos pasivos de la obligación; b: y que éstos los han colocado en la imposibilidad de cumplir?. Reiteró que, debido a tal contradicción, es que los artículos 21 y 24 del Código Fiscal son manifiestamente inconstitucionales, al contradecir las normas del Código de Comercio de la Nación y conculcar la supremacía constitucional. Por último, puso de relieve que - mediante el fallo dictado en la causa ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco s/ Sucesión y otros. Apremio?, ha quedado firme el criterio expuesto por la Cámara de Apelaciones a través del cual se declaró la inexistencia de responsabilidad solidaria de los miembros del órgano de administración de una empresa, habiendo quedado convalidada la inconstitucionalidad de las normas fiscales que tratan respecto de esa cuestión. III.- Por medio de la providencia de fs. 144, el Juez de grado corrió traslado del recurso de apelación a la contraria por el plazo de cinco (5) días, quien respondió a fs. 150/153 vta. En respuesta al agravio relacionado a la excepción de prescripción, manifestó que el derecho tributario es un ordenamiento de derecho sustantivo, no meramente formal o procesal, que regula sus institutos en forma particular sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. En consonancia con ello, el sentenciante no ha omitido considerar los principios máximos previstos en nuestra carta magna al hacer un estudio interpretativo del caso que nos ocupa. Tampoco pone en jaque, dijo, el sistema federal de reparto de competencias y potestades que rigen nuestro país. Todo lo contrario, el control de constitucionalidad y por ende su aplicación al presente se ejerce con total fundamento: se encuentra vigente para el impuesto de sellos, la figura de la exteriorización con el límite temporal para que la autoridad de aplicación formule el reclamo al agente de recaudación (conf. CF art. 159 luego de la reforma de la Ley N° 13.533 en consonancia con lo prescripto por el art. 4.023 del Código Civil). Asimismo, destacó que no se observa hecho o documento que denote que el curso de la prescripción haya podido computarse en un momento anterior a febrero de 2.011; oportunidad en la cual la propia demandada sitúa la fiscalización de ARBA. Aclaró que, en el acápite ?c?, intenta el demandado agregar una cuestión no tratada y menos aún alegada en la demanda; la que sin perjuicio de ello deviene fantasiosa: resulta imposible en los hechos que una autoridad pública pueda saber todos y cada uno de los actos celebrados entre personas privadas. En referencia al agravio relativo al rechazo de la excepción de falta de legitimación pasiva de los obligados solidarios al pago del tributo, señaló que ?intentan confundir lo ya afirmado también por vuestra Excelentísima Cámara respecto al régimen de responsabilidad instaurado en el Código Fiscal y de fondo. Esto es, que la atribución de responsabilidad que contiene el Código Fiscal es de tipo subjetiva; tal como lo expresa el sentenciante: ?...derivada de la conducta concreta que el sujeto - por su acción u omisión haya desplegado en el caso - agregando que en la medida que se garantice el derecho de defensa de los sujetos responsables ?permitiéndoles acreditar una determinada conducta como eximente de responsabilidad, la atribución de responsabilidad no es objetiva...?. Explicó que nuestro Código Civil, por su parte, determina que la solidaridad puede tener su origen en la convención de las partes, en el testamento o en la Ley (art. 700). Previa cita del fallo dictado con fecha 23 de octubre de 2.014 en la causa ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Aubone Ibareuren, Marcelo s/ Apremio Provincial?, del Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Departamento Judicial de San Isidro, relató que surge del mismo que las normas del Código Fiscal regulatorias de la solidaridad (arts. 21 y 24), son de índole subjetiva. Destacó que ni del responde ni de la lectura del expediente administrativo, surge que los accionados - pudiendo hacerlo - hayan alegado la concreción de la hipótesis legal liberatoria de la solidaridad - o, al menos, alguna circunstancia equiparable - a fin de brindar mayores elementos de valoración crítica del mecanismo normativo tachado de inconstitucional. Luego de citar jurisprudencia de esta Alzada, concluyó en que la deuda existe y está impaga, peticionando se confirme la sentencia dictada, con costas. IV.- A fs. 154 el Juez de grado dispuso la elevación de los actuados a esta Alzada y, recibidos según constancia de fs. 154 vta., pasaron los autos para sentencia (ver fs. 155). El Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver: ¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? VOTACION A la

cuestión planteada el señor Juez Hugo Jorge Echarri dijo: 1°) Liminarmente corresponde señalar que el recurso de apelación bajo examen resulta formalmente admisible. Ello, en tanto se interpuso contra la sentencia (ver fs. 123/135 vta.), en escrito fundado (ver fs. 137/143) y dentro del plazo legal (ver cédula obrante a fs. 136/136 vta., cargo impuesto a fs. 143 y lo previsto por el art. 13 de la Ley N° 13.406). 2°) En ese marco, y a fin de resolver la cuestión sustancial traída a debate, encuentro conducente señalar que los agravios vertidos por la parte recurrente en su libelo de fs. 137/143, operan en dos (2) direcciones. En primer lugar, cuestionan el rechazo del planteo de inconstitucionalidad del art. 159, cuarto párrafo del Código Fiscal y, en consecuencia, el rechazo de la excepción prescripción. En segundo orden, critican la circunstancia de que no se haya hecho lugar al planteo de inconstitucionalidad de los artículos del mismo cuerpo legal que regulan la responsabilidad solidaria de quienes integran los órganos de la administración, permitiendo sostener la legitimación pasiva de las personas físicas demandadas en autos (arts. 21 y 24 del Código Fiscal). Sentado ello debo señalar - ab initio - que esta Alzada ya ha dado respuesta a planteos similares al expuesto por el recurrente en las causas N° 1.724/09, ?Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/ Leroux, Sandra Eleonora s/ Apremio?, sentencia del 15 de diciembre de 2.009 y N° 2.895/11, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Palmieri, Jorge Francisco y otros s/ Apremio Provincial?, sentencia del 23 de febrero de 2.012, entre otras, y a las cuales remito por economía procesal. He dicho en esos antecedentes que no comparto la doctrina de la Corte Suprema de Justicia emanada del caso ?Filocrosa? (CSJN Fallos 326:3899), en tanto y en cuanto veda a las provincias regular los plazos de prescripción en materia de derecho tributario local. Entiendo que el derecho tributario, al igual que el derecho administrativo, resulta rama integrante del derecho público local que las Provincias - como entidades estatales públicas preexistentes al Estado Nacional - se han reservado expresamente, al retener todo el poder no delegado al Gobierno Federal, entre ellos el derecho de darse sus propias instituciones de derecho local - cf. arts. 121, 122, 126 y concordantes de la Constitución Nacional. El pretendido objetivo de unificar la legislación en materia de obligaciones - que se desprende de la doctrina del caso mencionado - solo puede alcanzar lo que resulta materia propia del derecho civil, es decir, las relaciones jurídicas reguladas por el derecho privado. Extender dicho alcance a las obligaciones nacidas y reguladas por el derecho público comporta no solo desconocer la sustancial diferencia de naturaleza y fines que diferencian ambas ramas del derecho, sino también un desconocimiento de los derechos retenidos por las provincias, situación que también contribuye - en este caso por medio de la vía hermenéutica - a debilitar nuestro - ya débil - sistema federal. Comparto por ello los argumentos dados por los Dres. Lázari y Pettigiani en la causa ?Cooperativa Provisión de Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada?, SCJBA, sentencia de fecha 30 de mayo de 2.007. Lo señalado, naturalmente, solo pretende dejar a salvo mi opinión personal en una cuestión que, como la mayoría de las inherentes al Derecho, resulta materia opinable, sin que ello implique desconocer la alta autoridad jurídica y jurisdiccional de los Señores Jueces que intervinieron en el caso mencionado. Por otra parte tampoco se trata de desconocer, por una cuestión de economía procesal, la conveniencia de adherir a dicha doctrina dado el alto valor moral de los fallos de la Corte Suprema en orden a la uniformidad del derecho judicial - cfr. Bidart Campos, Germán J., ?Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino?, T° II, pág. 347 y ss.; Gelli, María Angélica, ?Constitución de la Nación Argentina, comentada y concordada?, LL, pág. 981 -, sin perjuicio de resguardar la opinión personal sobre el punto y de señalar la falta de norma constitucional o legal que imponga el acatamiento a dichos fallos en el derecho positivo argentino; como así también la estabilidad relativa de los mismos, incluso para la propia Corte Suprema (cfr. CSJN caso Fallos 301:384; 313:1333). En definitiva, dejada a salvo mi opinión al respecto, me abocaré al estudio del asunto en base a la doctrina que - por economía procesal - emana del fallo ?Filocrosa? y siguientes, anticipando que la misma, por la razones que paso a exponer no resulta aplicable a la cuestión objeto de la presente Litis y recurso. 3°) Bajo tales parámetros corresponde el tratamiento de los agravios, anticipando que seguiré la línea jurisprudencial marcada por los precedentes individualizados. Entro entonces a analizar la procedencia del primer planteo de inconstitucionalidad efectuado por el agraviado en relación al art. 159 Código Fiscal que, a su entender, resulta violatorio de los arts. 14, 16, 31, 75 inc. 12 y 121 de la Constitución Nacional. Ello, por cuanto - expuso - la norma del Código Fiscal no es compatible con lo previsto por el Código Civil en su art. 3.956. A tal fin, creo conveniente - a los fines expositivos y comprensivos del voto - transcribir los arts. 159 del Código Fiscal y 3.956 del Código Civil, para que pueda observarse con claridad la diferente regulación en relación a este punto según se trate de una prescripción regulada por el derecho civil, y otra regulada por el derecho tributario. Así, el artículo 159, en lo pertinente, dispone: ?Los términos de prescripción establecidos en los artículos 157 y 158 no correrán mientras los hechos imponible no hayan podido ser conocidos por la Autoridad de Aplicación por algún acto o hecho que los exteriorice en la Provincia. Esta norma será de aplicación para las obligaciones de carácter instantáneo, para los tributos de base patrimonial en cuanto infrinjan normas de índole registral y para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cuanto el contribuyente no se encontrare inscripto, teniendo la obligación legal de hacerlo. Conocidos los hechos imponible por la Autoridad de Aplicación, el plazo de prescripción comenzará a correr a partir del 1° de enero del año siguiente. Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, el impuesto no resultará exigible cuando, al momento de la exteriorización, hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1° de

enero del año siguiente a la realización de los hechos imposables?. Por su parte, el art. 3.956, reza: ?La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación?. 4°) Comenzando el análisis, cabe recordar que el impuesto de sellos, cuyo cobro se persigue en la presente litis, se encuentra regulado en el Libro Segundo, Título IV de Código Fiscal provincial - cfr. arts. 228, 299, 230 y ss. Véase que el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en su art. 159, indica el modo en que deben ser computados los plazos de prescripción de los arts. 157 y 158, tomando como base el sistema de cómputo derivado del Código Tributario alemán, que sirvió de base a la Ley Nacional N° 11.683 - art. 57 -, disponiendo que la prescripción comienza a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones (Giuliani Fonrouge - Navarrine, ?Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires?, Ed. Depalma, pág. 202). En ese sentido, tanto la ley nacional como la provincial marcan una diferencia apreciable entre el régimen de la prescripción en las obligaciones tributarias y el corriente en derecho civil al disponer que la misma se inicia con la terminación del año en que la pretensión haya surgido, lo cual resulta práctico por facilitar el cómputo de los términos (Giuliani Fonrouge - Navarrine, ?Procedimiento tributario y de la Seguridad Social, 9° ed., Lexis Nexis, pág. 414). 5°) Efectuadas estas apreciaciones, recuerdo que, por un lado, en las causas N° 1.338/08, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Chieffa, Hermelinda María s/ apremio?, sentencia del 25 de julio de 2.008 y ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Blaksley, Enrique Jorge s/ Apremio?, sentencia del 3 de noviembre de 2.010, en referencia al impuesto inmobiliario, también anual, el Tribunal consideró que no resultaba en forma inconstitucional el art. 133 CF - hoy 159 CF - en tanto no vislumbraba irrazonable el punto de partida determinado para el comienzo del plazo prescriptivo, fijado en el día inmediato posterior al año que devengó el tributo. Criterio similar se sostuvo para el impuesto sobre los ingresos brutos en las causas N° 2.197/10, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ David y Leonardo Abbasse S.H. s/ Apremio provincial?, sentencia del 11 de noviembre de 2.010; N° 2.786/10, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Dacar S.A. y otro, s. apremio?, sentencia del 18 de noviembre de 2.011 y N° 2.927/11, ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Kelly Santiago s/ apremio?, sentencia del 02 de febrero de 2.012. En el primero de ellos, consideró esta alzada, para el supuesto de sujetos pasivos que no debían presentar declaraciones fiscales anuales a los fines de la determinación de las obligaciones por las que se les reclamaba, que no se advertían óbices constitucionales para aplicar la pauta fijada por el art. 133 al reparar en que el período fiscal del impuesto en cuestión es el año calendario (art. 182 del Cód. Fiscal y Villegas, Héctor B., ?Curso de finanzas...?, De Palma, ed. 2.001) y en que el Tribunal Superior Provincial no se había expedido invalidando la norma; así, que no resultaba irrazonable el punto de partida determinado para el comienzo del plazo prescriptivo, fijado en el día inmediato posterior al año que devengó el tributo (cfr. considerando 9°). Por su parte, en ?Fisco c. Dacar S.A.? el Tribunal avaló la interpretación efectuada, con anterioridad, por el T.P.F.B.A. respecto del día a quo del plazo de prescripción respecto de los sujetos pasivos de I.I.B.B. allí demandados, en la cual, haciendo aplicación de la normativa fiscal puesta aquí en tela de juicio, determinó que una posición del año 1.995 iniciaba el plazo quinquenal a partir del 1 de enero de 1.997. Finalmente, en la causa ?Fisco c. Kelly? esta alzada resolvió que, en virtud de la normativa aplicable al caso - en una interpretación integradora - y en atención a lo que surgía de las constancias de la causa, los criterios sostenidos por esta Alzada en los casos reseñados, así como las características del tributo reclamado, conforme se encuentra reglado en el código fiscal, no podía sostenerse la inconstitucionalidad del art. 159. Al igual que en dicho pronunciamiento, no desconozco los fundamentos por los cuales otros organismos jurisdiccionales y cierta doctrina han convalidado la tesis sobre la aplicabilidad del art. 3.956 del Código Civil, en detrimento de la constitucionalidad del art. 159 CF. Tampoco los antecedentes de la CSJN y SCBA que han abordado la temática de la prescripción de los créditos tributarios, en lo que refiere a los plazos aplicables y las causales interruptivas (cfr. CSJN ?Filcrosa?, SCBA ?Fisco c. Coop. Almaceneros?, ?Fisco c. Fadra?); ello, destacando que la S.C.B.A. aún no se ha pronunciado sobre la cuestión vinculada al día a quo. Por lo que no puede aseverarse que exista, en este punto, doctrina legal a seguir. 6°) Señala en relación a esta cuestión el apelante que: ?...Si el Código Civil no contiene - no podría válidamente - ninguna norma que habilite la delegación legislativa hacia la Provincia que permita a esta - a partir de las disposiciones de aquel - legislar pautas flexibilizadas de la norma común, mucho menos puede - por vía de interpretación - el magistrado judicial habilitar esa delegación vedada por la Constitución Nacional. El Juez a-quo resalta que esto acontece ?desde la perspectiva civil?, como si esta estuviese en paridad de grado con la perspectiva pública o fiscal. Aquí se advierte el origen quizás del error hermenéutico del magistrado de grado. No se trata del cotejo de perspectivas igualitarias o académicas: una civil, la otra fiscal. Se trata del control de constitucionalidad y de velar por la supremacía del orden constitucional (arts. 31, 14 y 75 inc. 12 de la Carta Magna)?. Sin perjuicio de reiterar que entiendo que las provincias han hecho reserva de la regulación de su derecho local en la Constitución Nacional al momento de sancionarse la misma - cfr. arts. 5, 121, 122, 123, 124 y conc. CN -, lo que claramente comprende todas las instituciones del derecho administrativo y tributario, quiero, sin embargo, ampliar lo referido al legislador federal en relación a esta cuestión. El legislador nacional desde antigua data - año 1932/1933 - entendió que la materia tributaria reunía especiales características como para escindirla de la regulación del Código Civil y sancionar una propia acorde a la

naturaleza y fines de dicha parcela del derecho. Por esta razón, es que se sanciona la Ley 11.683 en el año señalado, siguiendo la moderna legislación alemana en materia de derecho tributario. Ese cuerpo legal nacional claramente nos muestra que el legislador nacional entendió constitucional - legal y razonable - la adopción de normas específicas a los efectos de determinar no solo los plazos de prescripción de los tributos, sino la forma de cómputo del diez a quo, de acuerdo a los distintos tipos de impuestos y obligaciones materiales y formales (cfr. arts. 59, 60 y conc. Ley 11.683). Desde esta óptica resulta claro que si el propio legislador nacional dispuso que no resulta pertinente la aplicación del código civil en materia tributaria y aduanera, no puede argumentarse que en materia tributaria local deba regir el artículo 3.956 como lo pretende el recurrente. Tampoco que el dispositivo legal local - art. 159 CF - resulte inconstitucional por esta razón. De lo contrario debería predicarse lo mismo de los artículos 59, 60 y concordantes de la Ley N° 11.683, situación que no se ha presentado hasta el presente. Por otra parte, al argumento constitucional de la reserva de los poderes de regulación del derecho constitucional que hemos formulado en favor de las normas tachadas de inconstitucionalidad por el agraviado, debería agregar el de facultades concurrentes y el de igualdad - cfr. arts. 5, 121, 122, 123, 124 y conc., 16 CN - pues no resulta razonable que la Nación pueda regular con normas específicas su derecho tributario y no puedan las provincias hacer lo propio. Por todo lo expuesto, y reiterando la remisión a los casos similares que han sido materia de pronunciamiento por esta alzada, es que propongo rechazar el planteo constitucional esgrimido en el presente agravio. 7°) Con respecto a los puntos b) y c) de la crítica bajo examen (ver fs. 139 vta./140 vta.), advierto que constituyen - por un lado - una opinión discordante con lo resuelto por el Juez a-quo, más que una crítica puntual, concreta y razonada, exigida por el Código Procesal (ver art. 56 inc. 3 del CPCA). En ese sentido, esta Alzada ha manifestado que la crítica debe ser concreta, seria y objetiva, poniendo de manifiesto los errores normativos, fácticos, axiológicos de la sentencia dictada, punto por punto, y una demostración de los argumentos en virtud de los cuales correspondería considerar que aquella es errónea, injusta o contraria a derecho (ver esta Cámara in re: causa N° 3.212/12, caratulada "Galarza, Pedro c/ Poder Ejecutivo s/ Pretensión Indemnizatoria", sentencia del 04 de octubre de 2.012, entre muchas otras). Por otra parte, que la cuestión que se plantea pretende el análisis de cuestiones que hacen a la causa del apremio, materia vedada en este tipo de procesos. Véase que este Tribunal ha expuesto que la ejecución fiscal no admite - en principio - la discusión relativa al procedimiento administrativo antecedente o al acierto de la determinación tributaria así como cualquier otro extremo concerniente a la creación del título, pues todos esos aspectos remiten al origen del crédito ejecutado (art. 6 citado precedentemente). Todo lo cual, claro está, sin perjuicio del derecho que le asiste al ejecutado de articular tales reproches en el seno de un proceso posterior (arg. art. 551 CPCC y cfr. Ac. 90.299, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cabanas, Raúl Alberto. Apremio", sentencia del 24 de mayo de 2.006, en el mismo sentido Ac. 34.218, sentencia del 17 de diciembre de 1.985; Ac. 49.561, sentencia del 31 de mayo de 1.994; Ac. 72.785, sentencia del 13 de marzo de 2.002, voto del Dr. De Lazzari, Ac. 49.561 sentencia del 31 de mayo de 1.994; Ac. 72.785 sentencia del 13 de marzo de 2.002, entre otros; y esta Cámara en las causas N° 688/06, "Fisco de la Pcia. de Bs. As. c/ Di Doménica, Félix Antonio s/ apremio?", sentencia del 23 de junio de 2.006 y N° 668/2.006, "Fisco de la Pcia. de Bs. As. c/ De Santis, José María s/ apremio", sentencia del 10 de agosto de 2.006, entre muchas otras). En conclusión, el agravio en estudio debe correr suerte negativa. 8°) La segunda crítica, de un desarrollo mucho más acotado que la anterior, se centra en descalificar el fallo en relación a la pretendida inconstitucionalidad planteada por el recurrente en relación a los artículos 21 y 24 del Código Fiscal bonaerense que regulan la solidaridad de los directores de las sociedades comerciales, al entender que dichas normas se contraponen a los arts. 59 y 274 del Código de Comercio. El apelante destaca que las diferencias sustanciales en la forma y extensión de encuadrar la responsabilidad de los directores de las sociedades comerciales entre el cuerpo legislativo nacional y el provincial, hacen incompatibles su existencia, y resulta, en el caso del Código Fiscal, una clara invasión de la competencia del legislador nacional, por lo que postula la inconstitucionalidad de las normas provinciales aludidas. En abono de su postura menciona el fallo dictado por nuestro más Alto Tribunal provincial en el caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio" C.110.369. Debo señalar que la postulación propuesta en este segundo agravio ya ha recibido oportuna respuesta de esta Alzada en numerosos casos - todos resueltos por unanimidad - por lo que por razones de economía y celeridad procesal remito a las consideraciones expuestas en los mismos (cfr. causas N° 2.485/11, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Siciliano, Carlos Vicente y otro/a s/ Apremio Provincial?", sentencia de abril de 2.011; N° 2.684/12, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Guida, Rafael G. y otro s/ Apremio?"; N° 4.005, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Virginia S.A. y otro s/ Apremio Provincial", sentencia de marzo de 2.014 y N° 4.176, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Stagno, Vicente Félix y otro/a s/ Apremio Provincial?", sentencia de agosto de 2.014, entre otras). Finalmente y en relación al fallo individualizado por el apelante - SCBA. Causa C.110.369, "Fisco c/ Raso, Francisco: Sucesión. Apremio" - que cita en apoyo de su postura, debo señalar categóricamente dos (2) cuestiones. Por un lado que la opinión en favor de la postura del recurrente con que abre la cuestión el Ministro Dr. Negri, constituye el voto de minoría de dicha sentencia. El voto de mayoría es el que se constituye por adhesión - de los restantes jueces - al voto del Ministro Dr. Soria, quien propone el rechazo del recurso planteado por Fiscalía de

Estado por cuestiones formales y sin entrar a tratar el fondo de la cuestión. En razón de ello no puede decirse que sobre el punto exista al momento del dictado de esta sentencia un cambio en la doctrina legal sobre esta cuestión. Por lo expuesto, también propongo a mis distinguidos colegas el rechazo de este segundo agravio. En consecuencia, corresponde: 1°) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada; 2°) En consecuencia, confirmar la sentencia apelada en todo lo que fue materia de agravios; 3°) Imponer las costas de alzada a la parte demandada en su calidad de vencida (conforme art. 51 del CPCA, texto según Ley N° 14.437); y 4°) Diferir la regulación de honorarios para el momento procesal oportuno (conforme art. 31 del Decreto Ley N° 8.904/77). ASI LO VOTO. Los señores Jueces Ana María Bezzi y Jorge Augusto Saulquin votaron a la cuestión planteada en igual sentido y por los mismos fundamentos, con lo que terminó el acuerdo dictándose la siguiente SENTENCIA En consecuencia, en virtud del resultado del acuerdo que antecede, este Tribunal RESUELVE: 1°) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada; 2°) En consecuencia, confirmar la sentencia apelada en todo lo que fue materia de agravios; 3°) Imponer las costas de alzada a la parte demandada en su calidad de vencida (conforme art. 51 del CPCA, texto según Ley N° 14.437); y 4°) Diferir la regulación de honorarios para el momento procesal oportuno (conforme art. 31 del Decreto Ley N° 8.904/77). Regístrese, notifíquese de acuerdo a lo proveído a fs. 155 y, oportunamente, devuélvase.

001557E