

A C U E R D O

En la ciudad de La Plata, a 14 de agosto de 2013, habiéndose establecido, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 2078, que deberá observarse el siguiente orden de votación: doctores **de Lázzari, Negri, Hitters, Kogan, Pettigiani, Soria**, se reúnen los señores jueces de la Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario para pronunciar sentencia definitiva en la causa C. 100.666, "Fiscalía de Estado. Incidente de revisión en autos: Capra, Oscar Alfredo y otros. Concurso preventivo".

A N T E C E D E N T E S

La Sala II de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de Mercedes revocó parcialmente la sentencia que había hecho lugar al incidente de revisión y la confirmó respecto del rubro intereses.

Se interpuso, por la incidentista, recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley.

Dictada la providencia de autos y encontrándose la causa en estado de pronunciar sentencia, la Suprema Corte resolvió plantear y votar la siguiente

C U E S T I Ó N

¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley?

V O T A C I Ó N

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor de Lázzari dijo:

I. La Cámara para revocar la sentencia y desestimar la pretensión de la Fiscalía de Estado de percibir el importe por la deuda de los impuestos a los ingresos brutos, se basó en que la determinación de oficio que realizó la Dirección Provincial de Rentas, y que surgía del expediente administrativo agregado a las actuaciones, no se encontraba firme y por lo tanto tuvo por no probada la causa que exige el art. 32 de la ley 24.522.

Respecto de los intereses devengados por el impuesto a los automotores, confirmó la sentencia de grado por entender que las elevadas tasas de intereses en el proceso concursal del deudor moroso debían morigerarse porque habían sido establecidas para conseguir el pago en término del tributo, finalidad que no cumpliría ante la cesación de pago del deudor.

Agregó que de esta manera no se perjudicaba a los terceros acreedores del concursado que, de no ser así, verían menoscabado el margen de posibilidad de percepción de sus créditos, ante tal acrecido rubro.

Entendió que de esa manera se preservaba el principio de igualdad de trato de los acreedores, conforme la norma del art. 19 de la ley 24.522.

II. Se agravia la Fiscalía de Estado en dos

puntos: a) la Cámara desconoce que la causa del crédito esté demostrada con las liquidaciones de deudas determinadas de conformidad con el Código Fiscal, derivadas del incumplimiento de los deberes que como contribuyentes tenían los ahora concursados.

Entiende que el ámbito de discusión de la causa del crédito es el incidente de revisión y no la instancia administrativa cuando se encuentra en trámite el concurso del contribuyente.

Agrega que el certificado de deuda además de gozar de legitimidad, por emanar de la Administración, es documento público conforme el art. 979 incs. 2 y 5 del Código Civil.

Concluye que la causa exigida por el art. 32 de la ley 24.522 está debidamente acreditada conforme surge del art. 40 del Código Fiscal. Cita doctrina legal.

b) respecto de la tasa de interés sostiene que su determinación por el Poder Ejecutivo provincial está legitimada por la delegación legislativa que surge del art. 75 del Código Fiscal y que es de aplicación inmediata por los jueces salvo que se resuelva sobre su inconstitucionalidad, que en el caso no fue peticionada. Cita la causa "Santa Cruz c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por cuanto reconoce la facultad de las provincias de determinar

la tasa de interés por impuestos según leyes provinciales. Cita doctrina legal de esta Corte. Plantea el caso federal.

III. Le asiste razón al recurrente sólo en la parcela que propongo.

a) 1. Ha sostenido este Tribunal que la liquidación de deuda impositiva realizada de acuerdo con el procedimiento tributario satisface la exigencia del art. 32 de la ley 24.522.

Tal como expresara en la causa C. 97.755 (sent. del 2-IX-2009), entiendo que el criterio esbozado en dichos antecedentes merece algunos comentarios que lo complementan.

Sostener lisa y llanamente que las liquidaciones de deuda emitidas por el Fisco abastecen los requerimientos que establece el art. 32 de la ley de concursos para proceder a la verificación de créditos sería establecer una regla general de la que se podría derivar que cualquier liquidación emanada de una autoridad pública sería suficiente para corroborar la causa y el monto del crédito. En mi opinión, esto no es así, al menos con la amplitud omnicomprendensiva como se la difunde.

Advierto, tal como lo ha hecho el **a quo**, que las circunstancias que rodean la liquidación imponen analizar si en el caso se ha dado cumplimiento al procedimiento establecido por el propio Código Fiscal para

respetar los imprescindibles pasos que garanticen el derecho de defensa del contribuyente (art. 113 y sgts. del Cód. Fiscal; t. o. resol. 39/2011).

Es verdad que los certificados de deuda emitidos por el Fisco gozan de la presunción de legitimidad, pero esa apariencia se complementa y solidifica una vez que los mismos fueren consentidos por la deudora o han quedado agotadas las instancias de revisión que las normas administrativas prevén (art. 104 del Cód. Fiscal). Es así que tales certificados y en esas condiciones -en principio- resultan suficientemente demostrativos de la causa del crédito exigida por los arts. 32, 126 y 200 de la ley 24.522.

Como contrapartida de ello es menester corroborar en cada caso que no se encuentre cuestionada la legalidad del procedimiento determinativo fiscal, la constitucionalidad de las leyes base de la determinación o el derecho de defensa del concursado.

2. Afirmar que las normas jurídicas deben interpretarse sin olvidar su contexto normativo resulta a estas alturas una verdad de Perogrullo. A pesar de ello, creo necesario reiterar tal concepto frente a la interpretación del actual art. 49 del Código Fiscal. Una digresión me parece oportuna: entiendo que el recurrente hace referencia a dicho artículo aún cuando indique el 40

del Código Fiscal, no obstante que desde el año 2004 fuera ordenado por la resolución 120 del Ministerio de Economía y en el año 2011 nuevamente reordenado por la resolución 39 del año 2011.

En el caso del art. 49 del Código Fiscal no puede reducirse su interpretación a aislarlo en los límites gramaticales de su texto, porque su adecuada comprensión depende de relacionarlo con regulaciones contenidas en otros textos del mismo Título VIII (de la Determinación de las obligaciones fiscales) y del Título XII (de los procedimientos de determinación de oficio y el contencioso fiscal). El sistema del Código Fiscal, como tantos otros, presenta normas incompletas cuya finalidad y contenido precisan articularse indispensablemente con las normas que la acompañan. El art. 49 es uno de estos casos.

Descontextualizar la norma nos llevaría irremediablemente a su desinterpretación. Es necesario entonces completar el sentido de lo dispuesto en el texto mencionado. En primer lugar, ha de hacerse con las normas que integran el capítulo en el que se inserta (título, en la técnica legislativa del Código Fiscal); y luego con el capítulo en el que se establecen las pautas procesales que debe respetar el procedimiento de determinación de oficio.

Se abre pues en la tarea propuesta la elección entre las posibles interpretaciones de que es

susceptible la problemática involucrada. Dentro de las distintas técnicas y argumentos interpretativos heterogéneos que pueden calificarse como interpretación sistemática, uno de los modos típicos consiste en hacer referencia a la situación de la disposición normativa (el argumento de la **sedes materiae**); junto a éste estimo de primordial importancia en nuestra tarea el argumento de la coherencia, la idea de que los sistemas jurídicos a pesar de que no resulten coherentes en el sentido de tener absoluta ausencia de inconsistencias normativas, deben tender hacia la coherencia.

Y finalmente junto a los mencionados criterios (la situacional de la norma y el argumento de la coherencia) agrego un tercer factor que me resulta útil: el concepto amplio de inconsistencia, antinomia o incompatibilidad, que no se limita ya a la incompatibilidad entre dos o más normas -contradicciones lógicas en términos generales- sino a una noción de antinomia como sinónimo de perturbación de la unidad del sistema jurídico (ver Vito Velluzzi, trad. Amalia Amaya, "Interpretación sistemática: ¿Un concepto realmente útil?", www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras23582844322570740087891/cuaderno21/volI/Doxa21_05.pdf; con citas de E. Alchouron-E. Bulygin, R. Alexy y A. Peczenick entre otros).

Puesto a interpretar el art. 49 del Código

Fiscal a la luz de tales criterios, estimo que dicha disposición se encuentra situada en el contexto del título de la determinación de oficio, a la cual se le imponen los traslados y pasos procesales que garanticen el derecho de defensa en juicio del contribuyente. A su vez, el artículo que antecede al mismo nos indica concretamente que: "Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de los tributos no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a la Autoridad de aplicación, a través de los respectivos jueces administrativos" (art. 48 del Cód. Fiscal.; t.o. 2011). En este sentido, las "liquidaciones de deuda expedidas por **funcionario autorizado al efecto**" de las que habla el art. 49 del Código Fiscal no pueden ser otras que aquéllas emanadas de los "jueces administrativos". Estamos en presencia de la atribución, por la ley, de determinadas facultades a determinados funcionarios ("la autoridad de aplicación") y no a cualquiera de los integrantes o dependientes del cuerpo administrativo interviniente. Concordante con lo dicho es el hecho que el art. 35 del mismo Código (primero de los artículos del Título pertinente) nos habla de determinación o liquidación administrativa, siendo por tanto el término "liquidación" sinónimo de "determinación de deuda", para la cual el mismo código establece un

procedimiento específico.

Recuerdo a esta altura que esas determinaciones administrativas deben cumplir con los requisitos procesales impuestos por el Título XII del mismo Código Fiscal. Es decir, los pertinentes traslados, abriéndose la posibilidad para el contribuyente de realizar los descargos e interponer los recursos en la instancia administrativa que estime conveniente en defensa de sus derechos (art. 101, 113 y ss. del Cód. Fiscal.; t.o. 2011).

Concretando lo dicho, no cualquier liquidación de deuda de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (hoy ARBA) resulta "título suficiente" para la verificación del crédito fiscal en los concursos civiles o comerciales, sino aquélla expedida por funcionario autorizado al efecto (arts. 42, 48, 49, 113, y ss. del Cód. Fisc., t.o. resol. 39/11).

En el caso no se ha observado, tal como lo destaca el **a quo**, el respeto por el procedimiento administrativo pertinente para la emisión de la determinación o liquidación administrativa.

3. No cabe, por tanto, una aceptación mecánica de cualquier certificado de deuda emitido por el Fisco. No es ese el sentido de la presunción de legitimidad de los mismos, la que -a todo evento- resulta un elemento en muchos casos decisivo para comprobar la causa del

crédito insinuado (-en línea con lo dicho- conf. Cam. Nac. Com.; Salas A y E, "Componentes para Acumuladores S.A. s/ Quiebra -inc. de rev.", sent. del 7-XI-2006; "Intermoda S.A. s/ Quiebra s/ inc. de rev. por AFIP", respectivamente, entre muchos otros y conf. "Acreditación de la causa de la obligación y tasas de interés de los créditos fiscales en el concurso del deudor", Spisso, Rodolfo R., en LL 2007-C, 17; Alegría Héctor, "La relación Fisco-Concurso", LL 2002-E, 648).

Teniendo en cuenta lo dicho hasta aquí y analizadas las constancias del caso, el recurso no puede prosperar en lo que corresponde al tramo referido al rechazo de la verificación del crédito por ingresos brutos pretendido por el fisco.

En el escueto acápite referido a este punto -fs. 231/232 vta.- la recurrente se ha limitado a exponer su propia interpretación de la ley, sin otro sostén que su afirmación dogmática en el sentido de que la "insinuación de créditos efectuada por el Fisco en los procesos concursales o falenciales, en cumplimiento de la carga que impone el art. 32 de la ley falimentaria, **no habilita instancia administrativa alguna**" (la negrita le pertenece a la recurrente).

Es cierto que abierta la vía judicial (referida a un acto administrativo) no puede retrotraerse a

la vía administrativa. Ahora bien, es precisamente este punto el que ha tenido en cuenta el tribunal de alzada para decidir como lo ha hecho. Ha sido el Fisco el que ha abierto la instancia judicial presentando un instrumento para verificar su acreencia, que no ha cumplido los pasos administrativos necesarios para ser "título suficiente" en el sentido del art. 49 del Código Fiscal.

Así lo ha sostenido el **a quo** y el Fisco no ha logrado rebatir tal afirmación.

Resulta llamativo que sea la propia recurrente quien admita a fs. 231 último párrafo que: "Las exigencias que deben cumplir [las liquidaciones] a los fines de ser títulos suficientes en un proceso concursal (...) son la acreditación de la causa y la aplicación del procedimiento determinativo que ordena el código de la materia -el Código Fiscal-".

Precisamente, es la corroboración de la ausencia de esa emisión en forma la premisa sobre la cual la Cámara se funda para rechazar la petición en orden al impuesto de ingresos brutos.

El procedimiento de determinación de oficio implica, además de realizar una liquidación por parte del Fisco, la de dar el traslado al contribuyente, con el lógico sentido de evaluar en la instancia administrativa las defensas que oponga y lograr un pronunciamiento firme

en instancia administrativa. Lo que no se ha dado en el presente caso.

El derecho de defensa en juicio que debe otorgarse al contribuyente en el ámbito administrativo resulta inviolable y una clara manda constitucional provincial y nacional a su vez sostenida por los Tratados y Pactos internacionales.

De acuerdo al planteo de Denti (Denti, Vittorio "La difesa come diritto e come garanzia", en "Las Garantías constitucionales en el proceso penal español" de David Vallespin Pérez en <http://www.bibliojuridica.org/libros/2/745/29.pdf>) aún en referencia al ámbito penal pero con clara trascendencia a otras ramas como la civil e inclusive la administrativa, la defensa debe ser estudiada desde una doble perspectiva. Una primera de carácter subjetivo, conforme a la cual se la considera un derecho de cada litigante y en la medida en que aparece reconocida a nivel constitucional y de tratados internacionales se caracteriza como un derecho fundamental, que es el punto de vista tradicional desde el cual se habla de esta garantía, y una segunda acepción de carácter objetivo que ha venido siendo delineada en los últimos tiempos y de acuerdo a la cual se estima a la defensa como una garantía para el desarrollo mismo del proceso, al margen o por sobre la voluntad de las propias partes, lo que se traduce en que

nunca podrá estar ausente para la válida constitución de cualquier clase de proceso y que entre otras consecuencias se traduce en que es irrenunciable, es decir, que la parte no puede renunciar a la posibilidad de ejercer la defensa; e inalienable, o sea que el interesado no puede ser privado de su derecho de defensa.

Esa dinámica que se impone a la garantía de la defensa nos lleva a que resulte disvaliosa su postergación cuando la misma conlleva desnaturalización de su ejercicio.

La defensa en juicio así se imbrica con la necesidad de que la misma sea en forma "oportuna", a fin de que no se generen consecuencias gravosas de imposible reparación ulterior que la terminen desnaturalizando o diluyendo.

Así entiendo que tal instancia de defensa del contribuyente no puede ser preterida o postergada para etapas donde precisamente los efectos de ella hayan perdido sustancia.

Sostengo lo dicho pues en el caso de postergarse el ejercicio de la defensa de los derechos ello tendría consecuencias claramente contrarias a los intereses de quien sea un contribuyente -concurado-, pues de operarse la automática verificación de los créditos liquidados inaudita parte por el Fisco al contribuyente

solo le restaría controvertirlos en un incidente de revisión previsto por la Ley de Concursos y Quiebras pero con una consecuencia previa de marcada trascendencia en el iter procesal concursal: aquello que haya quedado verificado a favor del Fisco le permitiría en principio -y más allá de discusiones doctrinarias y antecedentes jurisprudenciales diversos-, votar como acreedor en el concurso. Ello no hace otra cosa que hacernos reflexionar sobre la verdadera oportunidad de garantizar el derecho de defensa.

Es en el sentido expresado hasta aquí que el carácter tuitivo de la disposición del art. 41 del Código Fiscal (anterior texto ordenado -hoy art. 49-) no puede vulnerar la garantía de defensa dentro del procedimiento administrativo so riesgo de caer en su inconstitucionalidad, y es por ello precisamente, que propongo la interpretación sistemática de dicho artículo para contextualizarlo y no predicar la misma.

Preterir una indispensable etapa de defensa en juicio en la instancia administrativa de la cual ningún acto administrativo puede rehuir vulnera irremediablemente la dimensión temporal del debido proceso y de la defensa en juicio.

Todo "diferimiento" de una instancia de defensa, afecta directamente lo que se pretende proteger.

Con ello la tutela judicial efectiva de los derechos queda cercenada, pues dicha tutela "judicial" a destiempo certifica la ausencia de la misma y produce un notorio debilitamiento del derecho a una defensa, incompatible con las garantías constitucionales (art. 18 de la Const. nac. y 15 de la Const. prov.).

Dicho esto, ha quedado inatacado por el Fisco lo sostenido por la Cámara respecto a la defectuosa sustanciación del procedimiento administrativo, lo que vicia la entidad de la liquidación de deuda para ser título suficiente a fin de verificar el crédito en el concurso.

Se ha limitado el recurrente a plantear su particular punto de vista respecto a cómo debe ser probada la causa del crédito, refiriendo jurisprudencia de este Tribunal que no resulta atingente a las particulares circunstancias del caso.

Por lo expuesto en este aspecto entiendo que el recurso no puede prosperar.

b) En cuanto al agravio por los intereses se desprende del art. 75 (hoy art. 86) del Código Fiscal que la tasa de interés para las deudas fiscales se determinará por el Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Economía en un rango establecido por una tasa mínima, correspondiente a la que percibe para operaciones de descuento a 30 días el Banco de la Provincia de Buenos

Aires y una tasa máxima consistente en el 100% de aquélla.

Ahora es necesario determinar si tiene asidero el argumento de la Cámara, por cuanto comportaría una diferencia de tratamiento a ese acreedor que colisionaría la **pars conditio creditorum**.

Al emitir mi voto en Ac. 79.204 (sent. del 6-VIII-2003), sostuve que no cabe apartarse de la tasa de interés establecida en la legislación fiscal cuando no existen motivos valederos que resulten debidamente acreditados en la causa para establecer una tasa distinta a la que corresponde por aplicación de la disposición normativa, en ese caso, nacional.

También esta Corte sostiene que en los términos del art. 622 del Código Civil, la regla tributaria establecida en el art. 75 del Código Fiscal viene a configurar un interés legal, característica de la que deriva su fuerza obligatoria también para el juez, quien sólo declarando su invalidez por afectación de derechos de grada constitucional puede ordenar una limitación en su cuantía (Ac. 91.728, sent. del 8-XI-2006).

Por lo tanto, no encontrándose impugnada la norma del art. 75 por inconstitucional ni declarada de oficio, ni apreciándose razones que justifiquen esta última **ratio**, debe aplicarse la tasa de interés establecida por la norma local, por corresponder al interés legal que menciona

el art. 622 del Código de fondo.

IV. En consecuencia, si mi propuesta es compartida deberá hacerse parcialmente lugar al recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto, revocarse el fallo recurrido en lo que hace a los intereses, y devolverse los autos al tribunal de origen para que, integrado como corresponda, expida uno nuevo en el que se establezcan los intereses por la deuda verificada, de acuerdo a lo dispuesto por la normativa cuya aplicación se reclama. Atento al modo en que se resuelve la controversia, en que la recurrente obtiene satisfacción en uno de los agravios y rechazo del restante, las costas correrán a cargo de la demandada en cuanto concierne al primer aspecto y se soportarán por la actora en relación al restante (arts. 68, 71 y 289 del C.P.C.C.).

Voto por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Negri dijo:

Considero que el recurso debe prosperar en forma parcial.

I.1 En la decisión recurrida por la Fiscalía de Estado a fs. 229/237, la Cámara revocó el pronunciamiento de primera instancia que había hecho lugar al incidente de revisión en relación al impuesto sobre ingresos brutos (v fs. 217/225).

Consideró que la incidentista se encontraba obligada a mencionar y probar la causa y el monto de la obligación, así como también la existencia y la legitimidad de la acreencia (v. fs. 220).

Señaló que las liquidaciones obrantes a fs. 82 y 84 del expediente administrativo no se encontraban firmes (v. fs. 221) y entendió que al no haber la Fiscalía de Estado probado la liquidez y exigibilidad del monto de los créditos, los mismos debían ser declarados inadmisibles.

Agregó que dicha conclusión tornaba innecesario, por resultar abstracto, el examen y decisión del planteo de inconstitucionalidad de la norma contenida en el artículo 40 del Código Fiscal.

2. Recuerdo que en la causa C. 76.242 (sent. del 7-II-2001), citada expresamente por el recurrente a fs. 232 vta., tuve oportunidad de analizar la norma que en el Código Fiscal dispone que en los concursos civiles o comerciales serán títulos suficientes para la verificación del crédito fiscal las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto, cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada por uno o más períodos fiscales y la Autoridad de Aplicación conozca por declaraciones anteriores y determinaciones de oficio la medida en que presuntivamente les corresponda

tributar el gravamen respectivo.

Mantengo el criterio allí adoptado, en cuanto a que dichas liquidaciones de deudas impositivas realizadas conforme el art. 40 del Código Fiscal (t.o. 1996; ahora art. 49; t.o. 2011) satisfacen la exigencia prevista por la ley 24.522 (conf. Ac. 77.463, sent. del 18-VII-2001; Ac. 79.365, sent. del 19-II-2002; C. 92.097, sent. del 11-VI-2008).

En tal sentido, las liquidaciones de deudas acompañadas gozan del carácter otorgado por el art. 979 (incs. 2 y 5) del Código Civil y, por lo tanto, hacen plena fe hasta que sean argüidas de falsas (art. 993, Cód. Civ.), trámite que en autos no fue efectivizado, como tampoco fue acreditado el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración jurada que hubiera obligado al Estado a liquidar sobre dicha base.

Además tampoco observo, tal como sucedió en ese precedente, que exista contradicción intrínseca entre la norma del actual art. 49 del Código Fiscal y las cargas que impone el art. 32 de la ley 24.522, ni que en este supuesto particular se requiera la finalización de la vía administrativa pues considero que, a mi juicio, resulta suficiente la liquidación efectuada por el Fisco y autorizada por la legislación provincial.

A lo expuesto cabe agregar que nada impide a

que el contribuyente, el Síndico (o a cualquier acreedor) pueda oponerse y efectuar observaciones una vez iniciado el trámite de insinuación, pues pueden invocar y probar las defensas que consideren pertinentes de modo de asegurar todas las garantías constitucionales.

En consecuencia, estimo que le asiste razón al recurrente en cuanto a que la liquidación efectuada cumple con la exigencia del art. 32 de la ley 24.522.

II. Por otro lado, en torno al agravio dirigido a cuestionar los intereses impuestos recuerdo que, como tuve oportunidad de expresar en la causa C. 79.204 (sent. del 6-VIII-2003), en mi criterio, la situación de crisis de la concursada que reviste por sus características extrema necesidad, carencia de recursos y un verdadero estado de impotencia, resulta ser un motivo valedero y suficiente como para morigerar las tasas de interés fijadas por la ley.

En función de ello, considero acertada la decisión confirmatoria de la Cámara y, por ello, propicio el rechazo de esta parcela del recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley deducido.

III. En conclusión, entiendo que debe hacerse lugar parcialmente al recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley deducido (art. 289, C.P.C.C.).

Atento a la forma en que se resuelve el

recurso extraordinario interpuesto propicio que las costas, correspondientes a la alzada y a esta instancia, respecto del agravio vinculado a la acreditación de la causa del crédito fiscal, sean soportadas por la incidentista y, por otro lado, que las aquí generadas en relación al planteo efectuado contra los intereses fijados por la Cámara sean solventados por la recurrente (conf. arts. 68, C.P.C.C.).

Voto por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Hitters dijo:

Ceñido a los agravios traídos por el recurrente, advierto que el recurso debe tener andamio.

I. Para abonar la conclusión acerca de que el Fisco no acreditó la liquidez y exigibilidad del monto de los créditos que pretendió verificar, el **a quo** reputó que las liquidaciones en las que se asentó la pretensión verificatoria -a las que calificó como "determinaciones de oficio"- carecían de firmeza a esos fines. Ello, por considerar: a) que no existe ninguna norma legal expresa que excluya de la revisión administrativa a las determinaciones de oficio efectuadas de acuerdo a lo dispuesto en el art. 40 del Código Fiscal; y b) que dichas liquidaciones fueron impugnadas por los concursados -adelanto aquí, que ello sucedió luego de insinuada la acreencia en el pasivo concursal- sin que las mismas sean

tratadas ni resueltas en el expediente administrativo (ver. fs. 221 vta./222).

1. Al emitir mi voto en la causa C. 85.355 (sent. del 20-III-2013), recordé que este Tribunal ha sostenido que la liquidación de deuda impositiva realizada conforme el art. 40 del Código Fiscal (t.o. 1996) satisface la exigencia del art. 32 de la ley 24.522 (conf. Ac. 76.242, sent. del 7-II-2001; Ac. 77.463, sent. del 18-VII-2001; Ac. 79.365, sent. del 19-II-2002; Ac. 79.917, sent. del 18-VI-2003; C. 92.097, sent. del 11-VI-2008; entre otras).

Señalé -sin embargo- que tal doctrina merece ser objeto de algunas precisiones a fin de delimitar correctamente sus presupuestos de operatividad y alcances.

a) El dispositivo de marras -que en la redacción del Código Fiscal según el texto ordenado dispuesto por la resolución 39/2011 lleva el número 49- contempla un mecanismo específico de liquidación de la deuda impositiva que no se identifica con ninguno de los modos de determinación de los gravámenes previstos en dicho ordenamiento.

Por lo pronto, su aplicación se circunscribe -como lo precisa su propio texto- a las hipótesis de contribuyentes o responsables sujetos a procesos concursales que hubieren omitido la presentación de la

declaración jurada exigida por la normativa tributaria, por uno o más períodos. A la exigencia del citado incumplimiento formal se añade otro extremo de operatividad, cual es que la Autoridad de Aplicación "conozca" por declaraciones anteriores o determinaciones de oficio (la norma, en su actual redacción dada por el art. 78 la ley 14.044 -B.O.P. del 16-X-2009- añadió como fuente de conocimiento a las "declaraciones juradas presentadas ante otras Administraciones Tributarias"), la medida en que presuntivamente les corresponda tributar el gravamen respectivo.

Sólo en tales supuestos, la ley atribuye a las "liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto" el carácter de "títulos suficientes para la verificación del crédito fiscal".

b) En la tarea de desentrañar correctamente el alcance que tiene el texto en cuestión, se impone precisar liminarmente que una lectura que pretenda preservar un campo propio de actuación al dispositivo (es decir, cuidadosa de no incurrir en una indebida superposición con los restantes modos de determinación de los gravámenes previstos en el Código Fiscal), conduce a descartar la aplicación al caso del procedimiento reglado en el art. 112 y siguientes de dicho cuerpo; trámite este previsto -precisamente- para los supuestos de determinación

de oficio de las obligaciones fiscales, y que refiere a la previa notificación del acto al contribuyente, la concesión de un plazo para la producción de su descargo, ofrecimiento y producción de prueba, y la posibilidad de impugnar la decisión por ante la propia instancia administrativa, y aún judicialmente.

Otra interpretación llevaría a la completa identificación de ambas regulaciones, en la imposibilidad de establecer sus rasgos diferenciales, y ello irremediablemente dejaría sin sentido ni razón de ser al texto legal analizado, aniquilándolo al mostrarlo como una mera previsión redundante de otras soluciones normadas en el mismo ordenamiento.

No ha de olvidarse que, como se encargó de puntualizar el máximo Tribunal de la Nación, las normas deben ser entendidas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, **destruyendo las unas por las otras**, y adoptando como verdadero el que las concilia y deja a todas con valor y efecto (Fallos: 330:2800; 331:1234, énfasis añadido). Ello, por cuanto la regla más segura de interpretación es que esos términos no son superfluos, sino que su inclusión se ha realizado con algún propósito (Fallos: 331:866). En esa línea de sentido ha resuelto esta Suprema Corte que tratándose de averiguar el sentido de una norma por medio de las demás del sistema, la

comparación más plástica que se puede hacer es la del rompecabezas, el contorno (significado) de una de cuyas piezas se ve por el hueco que dejan las otras (Ac. 79.618, sent. del 8-VI-2005; Ac. 87.234, sent. del 29-VIII-2007).

También se ha ponderado como regla preeminente de interpretación de las leyes la de dar pleno efecto a la intención del legislador (C.S.J.N., Fallos, 331:1771 y 1215; 330:4713; Ac. 76.885, sent. del 9-X-2003; Ac. 86.016, sent. del 16-II-2005).

c) Ahora bien, a la luz de estas pautas de hermenéutica advierto que el mecanismo regulado en el mentado artículo del Código de marras reconoce una clara finalidad tuitiva del crédito fiscal; cual es la de **evitar la insinuación tardía** de la acreencia tributaria en el pasivo concursal (derivada del tiempo que fatalmente insume aquella tramitación administrativa) y que pueda redundar para el Fisco en la frustración de los derechos que confiere el ordenamiento falencial al acreedor que concurre tempestivamente.

Tal es -en mi opinión- la lógica que ha inspirado al legislador al sancionar la norma.

En efecto, el texto en cuestión ingresó al antiguo Código Fiscal (ley 5246) mediante la inclusión de un nuevo artículo a ese cuerpo normativo dispuesta por la ley 8732 (B.O. del 4-IV-1975), con una redacción bastante

similar a la que tiene en la actualidad. El mensaje de elevación del proyecto -sancionado a iniciativa del Poder Ejecutivo- da cuenta de la evidente necesidad de "asegurar el crédito fiscal en los casos de concursos y quiebras" (*Diario de sesiones*, Senado de Buenos Aires, 5ª sesión extraordinaria, del 27 de febrero de 1975, p. 2389). El miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda, explicó en relación a dicha redacción que "se proponen modificaciones que tienden a reforzar la posición de la administración en el caso de convocatoria a quiebra" (ídem, 6ª sesión extraordinaria, 6 de marzo de 1975, p. 2441).

Es indudable, por lo pronto, que el legislador ha intentado a través de esta reforma favorecer al erario fiscal previendo una tramitación diferenciada para estos títulos que permita al Fisco mejorar su posicionamiento en el iter temporal del proceso falencial, cuando este último corre en curso simultáneo con la determinación de la acreencia en el procedimiento tributario. No será en vano señalar, a fin de avalar tal conclusión, que la misma norma modificatoria también incorporó a dicho cuerpo legal la obligación de los síndicos de comunicar al organismo recaudador provincial la iniciación del juicio, medida que innegablemente reconoce idéntica fundamentación.

Vale decir entonces, que tal precepto está previendo la posibilidad de sustraer del procedimiento "ordinario" de determinación de la deuda a ciertos créditos fiscales, con la finalidad de "adelantar" su ingreso al proceso concursal; esto es, sin necesidad de transitar las diferentes instancias previstas para los restantes modos de determinación de la deuda impositiva (en particular, las ya aludidas etapas de notificación, descargo, ofrecimiento y producción de prueba y ulterior impugnación de la decisión administrativa).

d) Ha de señalarse, sin embargo, que como contracara de dicha particular forma de determinación **inaudita parte**, y en salvaguarda del derecho de defensa del contribuyente, aquella instancia de debate prevista en el procedimiento tributario para los restantes supuestos **no se suprime**, sino que se "difiere" a un momento posterior y que se ubica en el ámbito judicial, instancia donde la pretensión fiscal podrá ser controlada y contestada no ya -y únicamente-, por el contribuyente, sino también por el juez del concurso, el síndico y los restantes acreedores, en el marco propio del proceso de verificación normado en el art. 32 y siguientes de la ley 24.522.

Cabe agregar que tal actividad controladora, por cierto, se extiende también a la discusión acerca de la configuración de los presupuestos mismos de aplicación de

la norma (v.gr. la existencia de declaración jurada por los períodos reclamados).

Vale decir entonces -y esto resulta trascendental a fin de comprender cabalmente el alcance del mecanismo de mentas- que el acreedor fiscal que pretende ingresar al pasivo concursal de la mano de este dispositivo (beneficiándose así con una "insinuación temprana" que le permita ejercer sus derechos políticos) se verá en la necesidad de exponer su título a la "contradicción" por parte de los diversos actores que intervienen en el "proceso de verificación" previsto en la Sección III, Capítulo III, Título II "Concurso preventivo", de la ley falencial y con el alcance allí establecido para la generalidad de los acreedores.

Podrá pues acceder a la hipótesis cierta de no ver frustradas las posibilidades de ejercer los derechos políticos derivados de su carácter de acreedor concursal (en particular, el de ejercer su derecho a voto), mas ello no operará de manera automática, ni desprovista de iguales y aún mayores garantías para el contribuyente deudor.

Y es que para arribar al ejercicio de tal beneficio habrá de someterse en primer lugar a las amplias potestades de investigación con las que cuenta la Sindicatura (art. 33 de la ley falencial), y ser pasible de las observaciones e impugnaciones que formulen no ya -y tan

sólo- el deudor, sino también los restantes acreedores, en los términos previstos en el art. 34 de la ley.

Todo ello será coronado por el mérito de una decisión judicial, que debe ser precedida del informe individual elaborado por el síndico conforme lo edicta el art. 35, con opinión fundada sobre su procedencia.

Es recién con el dictado de esta decisión judicial -que estará precedida del debate al que aludí- prevista en el art. 36 de la ley 24.522 donde el Fisco, del mismo modo que sucede con cualquier otra categoría de acreedores, estará habilitado -si la decisión judicial así lo estima- a ejercer el aludido derecho a voto (art. 36, 3er. párr., ley 24.522).

Tal es el alcance de la postergación del debate prevista en el mecanismo bajo análisis, la cual - como se aprecia- importa un verdadero sometimiento a la auscultación del crédito en el seno del proceso concursal; sometimiento este del cual se encuentra exento el acreedor fiscal cuando transita las vías ordinarias de determinación del tributo.

Es que no ha de perderse de vista en este último sentido, que la eventual insinuación del crédito "determinado" en sede administrativa por las vías ordinarias -esto es, cuando no se articula el mecanismo que vengo analizando- no permite que en el ámbito falencial se

suscite una discusión semejante a la que acabo de reseñar, atento la valla derivada de la firmeza del acto (administrativo o aún judicial) que pone fin al procedimiento (sea por su falta de impugnación o por su confirmación por el órgano superior) y que impide la revisión de lo así decidido por el juez del concurso.

e) Lo dicho, se comprende, adelanta el sentido que ha de asignársele al mencionado artículo cuando califica como "títulos suficientes para la verificación del crédito fiscal" a las liquidaciones allí aludidas.

Tal expresión no ha de tener otra significación que la de considerar cumplida la exigencia del art. 32 de la Ley de Concursos y Quiebras, en orden a la "indicación" del monto, causa y privilegios del crédito que se intenta verificar, corriendo de allí en más la misma suerte que cualquier otra acreencia que pretenda ingresar al concurso, aunque -claro es- con las particularidades propias que se siguen de la naturaleza del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, que se traducen en las alternativas del debate a las que haré referencia más adelante, y que no desaparecen -claro está- por la situación concursal del deudor.

f) Desde ya que lo hasta aquí explicado no exime a la Administración de motivar fundadamente el acto así instrumentado, exigencia que con carácter general se

ciñe sobre todo acto administrativo como condición de validez, de suerte tal que pueda ser objeto de suficiente control por el administrado (doct. de B. 52.931, sent. del 22-III-2000; B. 53.911, sent. del 7-III-2001; B. 56.928, sent. del 22-X-2003; B. 52.891, sent. del 15-XI-2006).

En tal sentido, incumbe al Fisco individualizar correctamente los antecedentes y elementos mínimos que permitan su eventual impugnación y revisión para que la liquidación respectiva satisfaga la carga que el art. 32 de la ley 24.522 exige al verificador de **indicar** la causa de su acreencia (ver párrafo anterior).

Tal exigencia -por lo demás- posibilitará a los interesados (reitero: el contribuyente, el síndico, los restantes acreedores y el juez) verificar los presupuestos de los que surge la **medida** del gravamen que se reclama, cuyo **conocimiento** impone la norma al Fisco en la parte final de su texto, como condición para su aplicación.

Siendo que -como se expresó- el ámbito de discusión del crédito se traslada, es decir, se pospone a la instancia concursal, pesa entonces sobre el Fisco la carga de acompañar a su presentación los antecedentes documentados de su título, en los plazos y condiciones que la norma falencial establece a los restantes acreedores (arts. 32 y 33).

g) Ello, sin perjuicio de reconocérsele a la

liquidación así generada la naturaleza propia de los documentos emanados de la Administración Pública en cuanto a su eficacia probatoria y la presunción de legitimidad de los actos que portan, afirmación que también requiere de algunas precisiones adicionales.

Sobre el particular ha de señalarse que el carácter de instrumento público que pueda atribuírsele a la liquidación de marras, de conformidad a lo normado en el art. 979 incs. 2 y 5 del Código Civil, **no impone a quien pretenda enervar la pretensión verifictoria, sin más, la necesidad de acudir a su redargución de falsedad.**

Este Tribunal ha cuidado de no extender tal modo de descalificación a aquellos contenidos que, aún insertos en un instrumento de aquella naturaleza, no exigen ese procedimiento para su refutación (conf. doct. de B. 52.183, sent. del 1-III-1994; B. 57.538, sent. del 11-VII-2001; con particular referencia al instrumento aquí analizado, mi voto en C. 92.097, sent. del 11-VI-2008). Y aún tratándose de tales enunciaciones, se impone la previa comprobación de que el instrumento en cuestión ostente los caracteres extrínsecos que permitan asignarle tal alcance. En ese sentido, señaló el Tribunal cimero (en Fallos: 262:130), con carácter general, que el valor probatorio de las actuaciones administrativas exige que las mismas no adolezcan de irregularidades serias aparentes, que impidan

que sus constancias sustenten la íntima fuerza de convicción que debe acompañar a las sentencias judiciales; y en otro antiguo precedente ("Bodegas y Viñedos San Carlos", sent. del 8-X-1941, JA 76-41) aquel Tribunal dejó en claro que "cualquier escrito emanado de un funcionario administrativo no es un instrumento público, sino cuando sea de su competencia, y actúe en la materia y forma que la ley determina".

Atento al acotado contenido que está llamada a instrumentar la liquidación prevista en el art. 49 del Código Fiscal, el procedimiento especial de redargución quedará circunscripto a los supuestos de desconocimiento de la existencia misma del acto, es decir, a la verdad de su otorgamiento, su fecha y lugar de expedición; a la efectiva existencia de los antecedentes de los que el instrumento da cuenta de haber tenido en miras para su dictado, etc.; mas no se extiende a los relacionados a la sinceridad de lo consignado en tales antecedentes o la exactitud de los cálculos y operaciones cuyos resultados se expresan, y demás contenidos que quedarán al margen del requisito de la previa redargución de falsedad.

De lo expuesto no ha de seguirse que con relación a las enunciaciones que no requieren del procedimiento de redargución de falsedad para enervar su validez, sea suficiente su simple desconocimiento. La Corte

Suprema de Justicia de la Nación desde antiguo ha conferido valor probatorio a las constancias expedidas con fundamento en los libros y archivos oficiales, en tanto los particulares no sean restringidos en la prueba útil de las circunstancias que hagan a su derecho (Fallos: 246:194; 262:130; 312:367); y ha reconocido a éstos la posibilidad de impugnar los libros estatales, así como la de demostrar en juicio el error en que ellos estuvieran incursos, aunque tal actividad -como también se encargó de puntualizar- no puede adoptar la forma de un desconocimiento genérico, que importaría tanto como la privación del valor probatorio reconocido en ellos (Fallos: 262:130; 312:367; 331:622, disidencia de los doctores Lorenzetti, Maqueda y Zaffaroni).

h) De lo hasta aquí explicado se desprende que aquella prerrogativa que el art. 49 del Código Fiscal confiere al Estado para conformar un título "suficiente" -con los alcances ya señalados- a fin de insinuar su acreencia en el concurso, **no entra en contradicción con la exigencia prevista en el art. 32 del régimen falencial, en la medida en que para su generación se hayan observado los recaudos antes explicados.**

Tampoco evidencia vicio alguno que amerite su descalificación constitucional desde la perspectiva del debido proceso (arts. 15, Const. prov.; 18, Const. nac. y 8

del Pacto de San José de Costa Rica), **toda vez que las partes interesadas cuentan, en el ámbito concursal, con instrumentos adecuados para debatir la existencia y alcances de la obligación tributaria en cuestión** (arts. 34, 36, 37, 42 y concordantes de la ley 24.522), siempre -claro está- que la discusión sobre el crédito no se hubiera agotado previamente con carácter firme (doct. C.S.J.N., **in re "Casa Marroquín"** -Fallos: 310:719-, "**Cosimatti**" -Fallos: 310:785-, "**Supercanal**" -Fallos: 326:1774-, "**Baterplac**" -sent. del 18-IX-2007- y C.1801.XLI, "**Cía. Financiera Luján Williams**", sent. del 17-III-2009).

2. En mi opinión el agravio orientado a descalificar esta parcela de la decisión debe tener favorable acogida.

A la luz de los desarrollos que anteceden, luce acertada la afirmación del Fisco en el sentido de que la insinuación de su crédito se abastece suficientemente a esos fines, con el cumplimiento de los extremos que el Código Fiscal exige para tal fin en el mentado art. 41 (fs. 232), a los que he referido en las líneas que anteceden y que la decisión de primera instancia tuvo por acreditados.

Ello así pues, como expliqué, la norma sobre la que se apoya la pretensión verificatoria regula un mecanismo específico de liquidación de la deuda que no se identifica con los modos de determinación previstos en el

Código Fiscal. Tal es la razón que justifica que los recaudos establecidos para éstos, no le sean extensibles.

A lo expuesto cabe añadir que el quejoso se encargó de señalar que la insinuación de su acreencia en el concurso -siempre vista en el contexto del caso, donde fue canalizada por la vía del mentado art. 41 del Código Fiscal-, desplaza toda posibilidad de discusión de dicho crédito en sede administrativa. Ello así, pues -según explicó- es en el propio incidente de revisión donde el concursado podrá cuestionar el contenido de tales liquidaciones, en orden a los montos que ellas arrojan, las alícuotas, bases imponibles o cualquier otro elemento constitutivo de éstas (ver. fs. 231).

Tales aseveraciones del recurrente son suficientes en mi opinión para rebatir el núcleo central de la decisión de grado, la cual -como adelanté- rechazó la admisibilidad del crédito sobre la base de una pretendida ausencia de firmeza de la liquidación sobre la que se apoya la postulación verificatoria, al encontrarse pendiente de resolución una impugnación efectuada por el contribuyente concursado en aquella instancia.

II. Coincido con el voto que abre el acuerdo con relación a la suerte favorable que debe encontrar el recurso en lo que atañe a la indebida morigeración de los intereses dispuestos por el **a quo**.

Ya en otras oportunidades expresé que no existiendo impugnación en cuanto a su validez ni motivos valederos que resulten debidamente acreditados en la causa para establecer una tasa distinta -supuestos que no concurren en la especie-, corresponde aplicar el interés establecido en la legislación fiscal (mis votos en Ac. 69.773, sent. del 2-VIII-2000; Ac. 79.204, sent. del 6-VIII-2003, al adherir al sufragio del doctor de Lázzari; C. 87.238, sent. del 2-V-2007, adhiriendo a la opinión del doctor Pettigiani).

Ello, por cuanto, en los términos del art. 622 del Código Civil, la regla tributaria bajo examen viene a establecer un interés legal, característica de la que se deriva su fuerza obligatoria, también para el juez, quien sólo declarando su invalidez por afectación de derechos de grada constitucional puede ordenar una limitación en su cuantía (C. 91.728, sent. del 8-XI-2006; C. 98.048, sent. del 2-IX-2009), no advirtiendo en autos la concurrencia de los extremos que ameriten tal descalificación.

Por otra parte, también ha sostenido este Tribunal -en criterio que comparto, y que fue adelantado por la disidencia del doctor Lorenzetti en la decisión de la Corte federal que se registra en Fallos, 329:1506, "Electrodomésticos Aurora", sentencia del 9 de mayo de 2006-, que la mera invocación genérica de las notas y

principios que tipifican el proceso concursal tampoco justifica dicho apartamiento de la manda legal (Ac. 91.728, sent. del 8-XI-2006; C. 94.824, sent. del 29-XII-2008). El citado voto del precedente del Tribunal cimero, señaló que la facultad que los arts. 656, 953 y 1071 del Código Civil confiere a los jueces para morigerar la tasa de interés de las obligaciones dinerarias no tiene virtualidad frente a los intereses legales, añadiendo que "los procesos concursales no justifican ninguna excepción a lo precedentemente concluido, menos fundada en la distinta situación subjetiva del deudor concursado con relación a quien, sin estar en cesación de pagos, es perseguido mediante una acción de cobro individual. Ello es así -continúa-, porque frente al hecho cierto y concreto de que las facultades judiciales para morigerar la cuantía de los intereses no juegan cuando ellos son de naturaleza legal, la distinción entre juicios colectivos y ejecuciones individuales resulta verdaderamente indiferente, pues no es cuestión de tipo de proceso, ni menos de las características del deudor, sea in bonis o en estado de cesación de pagos, sino de directa inexistencia de tales facultades en cabeza de los jueces".

Por lo expresado aquí, opino que también este aspecto de la decisión recurrida debe ser revocado.

III. Por lo expuesto, y si mi propuesta es

compartida, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto, revocar la decisión recurrida y remitir la causa al Tribunal de origen a fin de que, integrado como corresponda, emita un nuevo pronunciamiento con arreglo a las pautas que anteceden (art. 289 del C.P.C.C.). Costas a la demandada (art. 68 del C.P.C.C.).

Voto por la **afirmativa**.

La señora Jueza doctora **Kogan**, por los mismos fundamentos del señor Juez doctor Hitters, votó la cuestión también por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Pettigiani dijo:

I. Por compartir sus fundamentos en lo esencial, adhiero al voto del doctor Hitters, si bien realizo las siguientes precisiones.

En efecto, tiene dicho esta Corte que la liquidación de deuda impositiva realizada conforme el art. 41 del Código Fiscal (actual 49, Resol. M.E. 39/2011) satisface la exigencia del art. 32 de la ley 24.522 (Ac. 84.977, sent. del 24-VIII-2005; Ac. 88.538, sent. del 7-II-2007; Ac. 82.282, sent. del 30-V-2007; C. 92.097, sent. del 11-VI-2008; entre otras), por lo que dicho precepto resulta constitucional.

1. Ello es así pues los certificados o boletas de deuda son suscriptos por funcionarios cuyos

actos gozan del carácter otorgado por el art. 979 incs. 2 y 5 del Código Civil, por lo que hacen plena fe hasta que sean argüidos de falsos (art. 993, Cód. Civil). Y en aquellos aspectos en los que las objeciones contra su plena fe no requieren su redargución de falsedad, como ser las impugnaciones contra su sinceridad o corrección (arg. arts. 994, 995, Cód. Civil; C. 92.097, sent. del 11-VI-2008; entre otras), al constituir títulos de créditos emitidos por el tesoro público igualmente mantienen la presunción de su legitimidad (arg. arts. 109, 110 y concs., decreto ley 7647/1970; B. 65.727, resol. del 4-VII-2007; entre otras), que se configura -para el caso- en tanto se hayan observado las condiciones de su emisión previstas en el propio art. 49 del Código Fiscal.

Tal como sostiene mi estimado colega doctor Hitters, una hermenéutica armonizante de las diversas disposiciones en tensión, respetuosa de sus sentidos, preservadora de un contenido mínimo, cuidadosa de la inspiradora finalidad tuitiva del crédito fiscal y otorgante de pleno efecto a la intención del legislador que sancionó el texto del actual art. 49 del Código Fiscal, evidentemente debe llevar a considerar que el dispositivo de marras contempla un mecanismo específico de liquidación de la deuda impositiva que no se identifica con ninguno de los modos de determinación de los gravámenes previstos en

el Código Fiscal, carece de un símil en el orden nacional y circunscribe su aplicación a la hipótesis de contribuyentes o responsables sujetos a procesos concursales que hubieren omitido la presentación de las declaraciones juradas exigidas por la normativa tributaria, siempre que la autoridad de aplicación pudiese conocer por declaraciones juradas o determinaciones de oficio anteriores, la medida en que presuntivamente les corresponda tributar el gravamen respectivo.

En tales términos, los certificados o boletas de deuda así emitidas sirven de causa a los fines de la verificación de crédito mientras no sean debidamente impugnados, pues sobre quien controvierte la juridicidad de tales aspectos de los actos administrativos pesa la carga de fundar y acreditar su impugnación (conf. B. 60.462, sent. del 15-VIII-2007; B. 60.933, sent. del 22-X-2003; entre otras).

2. Por lo demás, no debe olvidarse que a los fines del art. 32 de la ley 24.522, la exigencia de indicar la causa del crédito rige en verdad para los títulos abstractos (pagarés, cheques, letra de cambio, etc.) pero no para los títulos causales, pues el título mismo porta la expresión sobre su génesis. La pregunta acerca de cuál es la causa de un crédito impositivo contiene su propia respuesta. Ante la liquidación de un tributo y la

pretensión verifcatoria, podrá objetarse que el impuesto fue pagado, que prescribió, que fue mal calculado, etc. Lo que no puede argüirse, es que se desconoce la fuente de la obligación (conf. arts. 32, 126, 200 y conchs., ley 24.522; Ac. 88.538, sent. del 7-II-2007; Ac. 80.384, sent. del 24-IX-2003; Ac. 80.752, sent. del 29-X-2003; C. 97.207, sent. del 25-III-2009).

Así las cosas, la actuación fiscal puede importar la presentación en el procedimiento concursal o falencial del deudor, meramente de los certificados o boletas de deuda expedidos por autoridad competente en los términos del art. 49 del Código Fiscal, en tanto contengan todos los elementos necesarios que permitan apreciar su procedencia en torno de la liquidación del gravamen, su origen, períodos, montos, alícuotas, conceptos, con indicación de los elementos ciertos o presuntivos y coeficientes empleados y su referencia normativa, o aún mediante la incorporación al procedimiento de los antecedentes documentales de los títulos, previstos en el propio texto de la norma, tendientes a acreditar debidamente tales extremos (en autos, Expediente agregado 2306-059.845-98; en sentido análogo sobre la generalidad de los casos, Spisso, Rodolfo, "Acreditación de la causa de la obligación y tasas de interés de los créditos fiscales en el concurso del deudor", en LL 2007-C-17), sin que su

eventual unilateral confección deba importar -como destaca el colega a cuyo voto presto parcial adhesión- sino el diferimiento de la instancia impugnativa o revisora de los mismos a un momento posterior, que se ubica en la órbita judicial, en el marco propio de los procesos normados por los arts. 32, 37, 56, 126, 200 y concordantes de la ley 24.522, no sólo para el contribuyente, sino también para el juez del concurso, el síndico y los restantes acreedores, con salvaguarda del derecho de defensa en juicio, pues en dicho ámbito los interesados cuentan con instrumentos adecuados para debatir la existencia y alcances de la obligación tributaria contenida en aquéllos (conf. arts. 1, 14, 18, 31, 33, 75 inc. 22 y conchs., Const. nac.; 1, 11, 15 y conchs., Const. prov.).

II. Así pues, la pretensión verifcatoria del Fisco provincial (ahora revisionada) no puede ser válidamente rechazada sobre la base de la alegada falta de acreditación de la causa del crédito invocado en los certificados de deuda presentados en autos, por no haberse agotado el procedimiento administrativo llevado a cabo a los fines de su determinación, por lo que las razones dadas por el tribunal **a quo** resultan infundadas, debiéndose revocar -en tal parcela- el decisorio recurrido.

Con este alcance y adhesión formulada, voto por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Soria dijo:

1. Adhiero al voto del doctor Hitters en cuanto a que los agravios del recurrente en relación a la acreditación de la deuda tributaria en el marco del concurso -art. 41 del Código Fiscal (actual art. 49, conf. resol. 39/2011)- prosperan.

La cuestión ha sido abordada por esta Suprema Corte en las causas Ac. 82.282 (sent. del 30-V-2007) y C. 92.097 (sent. de 11-VI-2008), entre otras, concluyendo que la liquidación de deuda tributaria efectuada mediante el procedimiento previsto por el art. 49 -nueva numeración- del Código Fiscal resulta idónea para satisfacer la exigencia del art. 32 de la ley 24.522.

Si bien ello resultaría suficiente para resolver el entuerto planteado en el **sub examine**, una aclaración adicional es necesaria teniendo en cuenta el alcance de mi voto expresado en el primero de aquellos precedentes. Allí el recurso extraordinario deducido por el Fisco había dejado sin embate idóneo argumentos de la alzada referidos a la estructuración de la liquidación tributaria en sede administrativa, extremo que aquí no concurre (v. fs. 231/232).

En punto a esta cuestión he de recordar que los certificados de deuda o la liquidación de deudas

tributarias -en el supuesto específico del art. 49 del Código Fiscal- expedidos por el organismo de recaudación gozan de presunción de legitimidad, sirviendo por tanto de causa a los fines de la verificación de crédito, mientras no sean impugnados con suficiente sustento. De ahí que sobre quien controvierte la juridicidad de tales actos pesa la carga de fundar y acreditar su impugnación (conf. mi voto en C. 97.207, sent. de 25-III-2009 y C. 94.574, sent. de 23-III-2010).

Ciertamente el marco de verificación de créditos previsto en el art. 32 de la ley concursal y el procedimiento para su revisión no son equiparables al proceso de apremio. Mas, por tal razón, ante la existencia en el proceso de constancias administrativas que individualizan concretamente al deudor, con indicación precisa del importe y los conceptos de la deuda, que se encuentran precedidas por el procedimiento legalmente exigido para su existencia y emanadas del funcionario competente, pesa sobre quien invoca su irregularidad la carga de la producción de medidas probatorias tendientes a acreditar tal extremo.

Lo expuesto en modo alguno significa conferir a la acreencia del Fisco un privilegio indebido, en desmedro de los restantes acreedores, en lo tocante a la carga de la prueba al momento de insinuar su crédito en el

pasivo concursal. Antes bien, se trata de reconocer eficacia, en principio y salvo comprobación de su inexactitud, a ciertas actuaciones de los órganos públicos en ejercicio de sus funciones cuya validez **prima facie** debe presumirse, las que, además, por regla, resultan suficientes a los efectos de la verificación del crédito (C.N.Com., Sala A, sent. de 13-XI-2007, en Sup. C. y Q. 2008 [abril], pág. 77; íd. sent. del 8-XI-2007, en Sup. C. y Q. 2008 [abril], pág. 77; sent. del 12-VI-2007; íd. sent. de 2-III-2006, LL 2006-F, 806 y mi voto en la causa C. 97.207, cit.).

2. Conforme el criterio que expusiera al votar en la causa Ac. 93.514, "Hugo Santiago e Hijos S.A." (sent. de 8-III-2007) respecto a la morigeración de los intereses, adhiero al voto del doctor Hitters.

En consecuencia, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto, revocar la decisión impugnada y remitir la causa al tribunal de origen a fin de que dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a las pautas que anteceden.

Voto por la **afirmativa**.

Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente

S E N T E N C I A

Por lo expuesto en el acuerdo que antecede,

se hace lugar al recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto, revocándose la sentencia de Cámara, debiéndose reenviar al tribunal de origen para que con nueva integración emita un nuevo pronunciamiento con arreglo a las pautas que surgen del voto del señor Juez doctor Hitters, sufragio que resultara mayoritario. Costas a la demandada (arts. 68 y 289, C.P.C.C.).

Notifíquese.

HECTOR NEGRI

DANIEL FERNANDO SORIA

JUAN CARLOS HITTERS

HILDA KOGAN

EDUARDO JULIO PETTIGIANI

EDUARDO NESTOR DE LAZZARI

CARLOS E. CAMPS

Secretario