

Dictamen de la Procuración General:

La Sala Primera de la Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial de Bahía Blanca, exclusivamente a los fines que aquí importan, confirmó lo resuelto por la instancia de origen (fs. 255/258vta.) en cuanto decretó la inconstitucionalidad del art. 41 (ex art. 40) del Código Fiscal y rechazó consecuentemente la revisión del crédito que parcialmente, por ingresos brutos, y en forma total, por impuesto inmobiliario, el Fisco provincial pretendía insinuar en la quiebra de José Norberto Sanchez (fs. 277/281).

Tal decisión es impugnada por la letrada apoderada de la Fiscalía de Estado mediante el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley de fs. 282/289 con sustento en la inaplicación al *sub lite* de lo dispuesto por los arts. 41 del Código Fiscal, 979 incs. 2 y 5 del Código Civil y la doctrina legal sentada en la materia por V.E.

En términos generales alega la quejosa, luego de reseñar los antecedentes del caso, que el Fisco ha justificado en todo momento el origen del crédito que por ingresos brutos e impuesto inmobiliario pretende verificar. Y lo ha hecho no sólo a través de la certificación de deuda expedida legalmente, que resulta título suficiente, sino también, además, con las

actuaciones administrativas pertinentes.

En esa inteligencia sostiene que la causa de la obligación en cuestión se encuentra acreditada por el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del contribuyente y que la determinación oficiosa de deuda sobre base presunta, en procedimiento previsto por el art. 41 de Código Fiscal, se practica razonablemente sobre la base de indicios y presunciones que descartan la comisión de cualquier arbitrariedad en la conformación del certificado de deuda.

A ello suma que el título que da cuenta de la existencia del crédito a favor del aquí recurrente reviste el carácter de documento público en los términos del art. 979 incs. 2 y 5 del Código Civil y tiene pleno poder acreditante de la causa de la obligación incumplida por el contribuyente.

Finalmente, respalda toda su prédica con la doctrina de V.E. que recoge su postura, la que cita y parcialmente transcribe.

Adelanto desde ahora que, desde mi punto de vista, no le asiste razón en su protesta.

Sin necesidad de reseñar lo resuelto por la Alzada en el *sub lite*, y adentrándome derechamente en el análisis de lo alegado en la pieza recursiva, diré que esta Procuración ya se ha expedido en

anteriores oportunidades sobre la inaplicabilidad de lo dispuesto por el art. 41 (ex. art. 40) del Código Fiscal en casos como el presente, por lo que no encontrando suficientes razones que justifiquen el apartamiento de lo dictaminado en las causas Ac. 77.463 con fecha 15/XI/2000; Ac. 82.203 con fecha 8/VII/2002 y Ac. 92.736 con fecha 26/XII/2006, supuestos en los que se ventilaban situaciones sustancialmente análogas a las del presente, mantengo mi postura al respecto.

Es que como *in extenso* lo explicara en el primero de los expedientes mencionados, y sin dejar de advertir que V.E. no comparte el criterio de esta Procuración, soy de la opinión que en tanto la regulación de los procesos universales es materia propia y exclusiva del Congreso Nacional -en virtud de lo prescripto por el art. 75 inc. 22 de la Carta Magna Nacional-, sólo la ley 24.522 puede estatuir la forma de acreditar la causa y entidad de los créditos verificables en el pasivo concursal.

Por ello, y a la luz de lo dispuesto por la ley de quiebras, el procedimiento de liquidación de deuda impositiva sobre base presunta establecido por el Código Fiscal en su actual art. 41 resulta insuficiente, según mi parecer, para abastecer los requisitos que exige para todos los acreedores por igual la

ley falencial, máxime teniendo en cuenta que en el caso la pretendida insinuación se efectúa no ya en la fase necesaria de verificación en la que se requiere sólo "indicar" la causa del crédito -la que obvio es señalarlo, tampoco se cumple con la liquidación adunada-, sino en la eventual etapa de revisión, en la que es menester "probarla".

En función de lo dicho, y por considerarlo suficiente, opino que V.E. debería rechazar el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley que dejo analizado (conf. art. 289 del C.P.C.).

Así lo dictamino.

La Plata, 16 de febrero de
2009 - **Juan Angel de Oliveira**

A C U E R D O

En la ciudad de La Plata, a 16 de julio de 2014, habiéndose establecido, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 2078, que deberá observarse el siguiente orden de votación: doctores **Kogan, Soria, Pettigiani, de Lázzari, Hitters**, se reúnen los señores jueces de la Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario para pronunciar sentencia definitiva en la causa C. 103.939, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: Sánchez, José Norberto. Quiebra".

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

La Sala I de la Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de Bahía Blanca confirmó la sentencia de primera instancia que había declarado la inconstitucionalidad del art. 41 del Código Fiscal y desestimado parcialmente la pretensión de revisión del Fisco (fs. 277/281).

Se interpuso, por la letrada apoderada de este último, recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley (fs. 282/289).

Oído el señor Subprocurador General, 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, la señora Jueza doctora Kogan dijo:

I. La sentencia de primera instancia declaró la inconstitucionalidad del art. 41 del Código Fiscal y desestimó parcialmente la pretensión de revisión del Fisco de la Provincia de Buenos Aires (fs. 255/258 vta.).

Apelada la misma, la alzada confirmó dicho

pronunciamiento en lo que había sido materia de agravios (fs. 277/281).

II. Contra esta decisión interpone la letrada apoderada del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley, denunciando la vulneración del art. 41 del Código Fiscal, 979 del Código Civil y de la doctrina legal que cita. Hace reserva del caso federal (fs. 282/289).

Sostiene que el Fisco justifica en todo momento la causa y el origen de su crédito con su certificación de deuda y con las actuaciones administrativas puestas a disposición del Síndico, por lo que no sólo la certificación de deuda es título suficiente, sino que también reviste tal carácter de expediente administrativo, antecedente y sustento de tales liquidaciones, el que es acompañado como prueba en cada incidente (v. fs. 284).

Expone que en los créditos fiscales la justificación de la causa está constituida por la ley impositiva que crea la carga (Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires) y la condición de contribuyente obligado del deudor. Existente la primera y demostrado lo segundo por la naturaleza de su actividad o titularidad, determinan que la causa se encuentra acreditada (v. fs. 284 vta.).

Agrega que el origen de la obligación se

probó por el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del contribuyente ante el no pago de los tributos provinciales (v. fs. 284 vta.).

Aduna que la determinación de oficio sobre base presunta resulta título válido suficiente para la verificación del crédito conforme surge del art. 41 del Código Fiscal, que descarta todo tipo de mecanismo arbitrario que ocasione un menoscabo a los fundamentales principios concursales (v. fs. 284 vta./285).

Dice que la carga de la prueba de la eventual existencia de declaraciones juradas presentadas por la concursada de las que surgiría un importe menor a tributar, le pesa a ésta y no a la autoridad de aplicación (v. fs. 285).

Argumenta que de seguir el criterio expuesto por la Cámara, los contribuyentes no presentarían las declaraciones juradas y se verían beneficiados por dicho incumplimiento al presentarse en concurso preventivo sabiendo que esa deuda no va a ser reconocida, lo que resulta absurdo pues se estaría implementando un plan de condonación de deudas tributarias no impuesto ni reglamentado por el Fisco, legalizando la inobservancia en detrimento de los que acatan regularmente (v. fs. 285/285 vta.).

Explica que el certificado de deuda expedido

por un organismo provincial reviste el carácter de instrumento público en los términos del art. 979 incs. 2 y 5 del Código Civil, el cual reúne todos los elementos que harían innecesario el acompañamiento del expediente administrativo, el cual no obstante fue ofrecido como prueba (v. fs. 285 vta./286).

Alega que la deuda que pretende reconocerse a través de este incidente es cierta y está determinada por un procedimiento establecido por el Código Fiscal, que rige para los inscriptos en Ingresos Brutos que no cumplen con los recaudos del art. 30 de ese ordenamiento, por lo que no puede exigírsele al Estado -persona ética por excelencia, aclara- la exigencia de acreditar la causa de la obligación, lo que la ley prevé para evitar colusiones dolosas entre el deudor y terceros (fs. 286/286 vta.).

Añade a lo dicho que el reclamo que ahora el Fisco pretende ya recibió acogida favorable por esta Suprema Corte en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s. Incidente de revisión en autos: Oustry; Jorge L. y otra s. Concurso preventivo" (Ac. 76.242, fallada el 7 de febrero de 2001; fs. 287).

III. El recurso debe prosperar.

1. La cuestión central a dilucidar gira en torno a la declaración de inconstitucionalidad del art. 41 del Código Fiscal (ahora art. 48, t.o. resol. 39/11).

La Cámara, para decidir como lo hizo, basó su decisión en que:

La Corte Suprema de Justicia de la Nación convalidó la posibilidad de declarar de oficio la inconstitucionalidad de una ley sin necesidad de petición expresa de parte interesada, pues como el control de constitucionalidad versa sobre una cuestión de derecho y no de hecho, la potestad de los jueces de suplir el derecho que las partes no invocan o invocan erradamente, trasuntado en el adagio **iura novit curia**, incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución nacional (fs. 277 vta./278).

Examinado el expediente administrativo 2306-0029137-05, se advierte que la liquidación de deuda en los términos del art. 41 del Código Fiscal por los períodos pretendidos ha sido emitida sin la observancia del procedimiento previsto por los arts. 35 y siguientes del citado cuerpo legal, sin audiencia del afectado y careciendo de una resolución firme que determine los gravámenes omitidos (fs. 278).

En tal sentido y en tanto la liquidación a la que habilita el art. 41 del Código Fiscal importa una simple certificación expedida con el antecedente del mero incumplimiento de obligaciones formales por parte del concursado, que deroga las cargas que la ley concursal

impone sin distinción a todos los acreedores (art. 32, ley 24.522) y pretende eliminar de hecho el proceso de verificación, la norma citada cercena la capacidad de juzgamiento respecto de la procedencia y alcances de la solicitud de verificación de los créditos del Fisco (art. 36, ley cit.), vulnerando así la esfera de reserva que tanto la Constitución nacional como la provincial reconocen al Poder Judicial (arts. 31 y 108, Const. nac.; 57 y 160, Const. prov.; fs. 278 vta./279).

Sin embargo, las circunstancias acontecidas en la especie, a mi juicio, no ameritan la declaración de inconstitucionalidad, toda vez que conforme surge de la causa Ac. 82.282 (sent. del 30-V-2007), a la cual adherí, la liquidación de la deuda efectuada mediante el procedimiento previsto por el art. 41 (ex art. 40) del Código Fiscal (ahora art. 49, t.o. resol. 39/11), resulta idónea para satisfacer la exigencia del art. 32 de la ley 24.522.

En efecto, el citado precepto prescribe 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 (1) 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".

Entiendo que no existe la colisión jerárquica en que funda la alzada su fallo, máxime siendo que dicha norma prevé el recaudo de admitir las liquidaciones cuando fueran expedidas por "funcionario autorizado" para el supuesto de incumplimiento del responsable de la respectiva declaración jurada.

En el caso que nos ocupa, la liquidación base de la deuda se encuentra rubricada por la doctora Silvana V. Funcia de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección Provincial de Rentas (v. fs. 88), cuyos actos gozan del carácter otorgado por el art. 979 incs. 2 y 5 del Código Civil.

Siendo ello así, cabe recordar que los instrumentos públicos hacen plena fe hasta que sean redargüidos de falsos (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.

A la luz de dichos conceptos, tampoco se advierte que exista contradicción intrínseca entre la norma del actual art. 49 y el art. 32 de la ley 24.522 que

reclama la "indicación" del monto, causa y privilegios, siendo suficiente a este efecto, a mi juicio, la liquidación efectuada por el Fisco (v. fs. 88 de los presentes), autorizada por la legislación provincial.

Desde otro ángulo cabe agregar que nada impedía al concursado oponerse y efectuar observaciones, iniciando el trámite de insinuación, invocando y probando las defensas que consideraren corresponderles, de modo de asegurar las garantías constitucionales que se dicen vulneradas.

Además no puedo dejar de señalar que, aún admitiéndose la unilateralidad de las actuaciones administrativas, en la presente incidencia el concursado fue notificado de la revisión solicitada por el Fisco junto con el expediente administrativo 2306-002913-05 incorporado al proceso como prueba, el que no fue contestado, dándosele por perdido el derecho dejado de usar (v. fs. 108).

Lo dicho me persuade de la razón que le asiste a la parte que hoy recurre en cuanto a la aplicación del actual art. 49 del Código Fiscal, por lo que propongo admitir el agravio traído (conf. Ac. 76.242, sent. del 7-II-2001; Ac. 82.282, sent. del 30-V-2007; entre otras).

IV. Si lo que dejo expuesto es compartido, deberá hacerse lugar al recurso interpuesto; revocar el fallo impugnado y remitir la causa al tribunal de origen

para que, integrado como corresponda, dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo que aquí se decide. Costas a la vencida (arts. 68, C.P.C.C.).

Voto por la **afirmativa**.

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

1. En las presentes actuaciones, la Sala I de la Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de Bahía Blanca declaró la inconstitucionalidad del art. 41 del Código Fiscal, por considerar que conlleva una afectación de la jurisdicción del tribunal en el marco del proceso concursal regido por la ley 24.522.

Teniendo en cuenta que el recurrente no controvierte la actividad oficiosa desplegada por el **a quo**, la cuestión queda reducida al análisis de la constitucionalidad del precepto indicado que, como bien señala la ponente, ha sido abordada por esta Suprema Corte en la causa Ac. 82.282 (sent. de 30-V-2007), en la que por mayoría se resolvió que la liquidación de deuda tributaria efectuada mediante el procedimiento previsto por el art. 41 (ex art. 40; ahora art. 49, t.o. resol. 39/11) 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 aquel precedente. 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. 284 vta./285).

2. En punto a esta cuestión he de recordar que los certificados de deuda o la liquidación de deudas tributarias -en el supuesto específico del actual 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 juicio 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 -en el caso, art. 49 del Código Fiscal- y emanadas del funcionario competente, pesa sobre quien invoca su irregularidad la carga de la producción de medidas probatorias tendientes a acreditar tal extremo.

En la especie, si bien el funcionario concursal cuestionó las deudas reclamadas con base en las constancias emitidas en los términos del art. 49 del Código Fiscal, no invocó ni acreditó que el contribuyente hubiese cumplido con la obligación de presentar la declaración jurada por el período reclamado, circunstancia que desplazaría la aplicación de la norma indicada. Ello evidencia que sus asertos carecen de respaldo suficiente para contrarrestar los derechos fundados en el material de convicción acompañado por la parte acreedora. Por su lado, el concursado tampoco ha arrimado elemento de convicción alguno que desvirtúe la mentada presunción de legitimidad de las constancias acompañadas por el Fisco.

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, Sup. C. y Q., 2008, abril, p. 77; íd., sent. de 8-XI-2007, Sup. C. y Q., 2008, abril, p. 77; íd., sent. de 12-VI-2007, LL del 17-I-2008; íd., sent. de 2-III-2006, LL 2006-F-806 y mi voto en la causa C. 97.207, cit.).

En mérito a tales fundamentos, adhiero al voto de la doctora Kogan y doy el mío por la **afirmativa**.

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

Entiendo, al igual que los colegas que me preceden en la votación, que el recurso es fundado.

1. En efecto, tiene dicho esta Corte que la liquidación de deuda impositiva realizada conforme el art. 41 del Código Fiscal (t.o. res. ME 120/2004, ahora art. 49, t.o. resol. 39/11) satisface la exigencia del art. 32 de la ley 24.522 (Ac. 84.977, sent. del 24-VIII-2005; C. 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.

A. 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 otros), al constituir títulos de créditos emitidos por el tesoro público igualmente mantienen la presunción de su legitimidad (arg. arts. 109, 110 y ccdtes., dec. 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.

En efecto, tal como sostuviera mi estimado colega doctor Hitters en la causa C. 85.355 (sent. del 20-III-2013), a cuyo voto prestara adhesión parcial, 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).

B. Por 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 verificatoria, 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 ccdtes., 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 (en autos a fs. 86/91), 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, expedientes agregados 2306-029.137-05, 2306-690.580-00, 2306-702.178-99, 2306-390.123-98 y 2306-390.012-97; 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 unilateral confección deba importar 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. 1º, 14, 18, 31, 33, 75 inc. 22 y ccdtes., Const. nacional; 1º, 11, 15 y ccdtes., Const. provincial y voto del doctor Hitters en la referida causa (C. 85.355, sent. del 20-III-2013)).

2. Habida cuenta de lo expuesto, las razones dadas por el tribunal **a quo** para sostener la inconstitucionalidad del art. 49 del Código Fiscal resultan infundadas, por lo que debe revocarse el decisorio recurrido.

Voto por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez

doctor de Lázzari dijo:

He adherido al criterio de este Tribunal expuesto en las causas Ac. 76.242 (sent. del 7-II-2001), Ac. 77.463 (sent. del 18-VII-2001), Ac. 79.365 (sent. del 19-II-2002), donde se expusiera que la liquidación de la deuda efectuada mediante el procedimiento previsto por el art. 49 del Código Fiscal (t.o. resol. 39/11) resulta idónea para satisfacer la exigencia del art. 32 de la ley 24.522, pero ello siempre y cuando se observen los requisitos que pasaré a desarrollar.

A.1) Tal como expresara en la causa Ac. 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 y Quiebras para proceder a la verificación de créditos, significaría 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 omnicomprendiva con la cual se la difunde.

Si bien es verdad que los certificados

emitidos por el Fisco gozan de la presunción de legitimidad, esa apariencia se complementa y solidifica siempre que los mismos cumplan con el procedimiento establecido por el propio Código Fiscal -para respetar los imprescindibles pasos que garanticen el derecho de defensa del contribuyente (art. 113 y ss., según t.o. resol. 39/11)- y hubiesen sido consentidos por el deudor o quedado agotadas las instancias de revisión que las normas administrativas prevén (art. 115, según t.o. resol. 39/11). 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.

A.2) Decir que las normas jurídicas deben interpretarse sin olvidar su contexto normativo resulta a estas alturas una verdad de Perogrullo (conf. causas Ac. 49.172, sent. del 12-IV-1994; Ac. 55.689, sent. del 28-II-1995; Ac. 67.487, sent. del 14-II-2001; C. 86.252, sent. del 10-IX-2008; véase también la doctrina de mi voto en la causa Ac. 86.878, sent. del 9-XI-2005). Al respecto, la Corte nacional tiene dicho que es principio básico de la hermenéutica atender en la interpretación de las leyes al contexto general de ellas y a los fines que las informan, no debiendo prescindirse de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los

índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (C.S.J.N., causa O.466.XXXIX, **in re** "Obra Social para la Actividad Docente -OSPLAD- c/ Catamarca, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", sent. del 20-V-2008, Fallos: 331:1262).

A pesar de ello, creo necesario reiterar tal principio frente a la interpretación del art. 40 del Código Fiscal (ahora el modificado art. 49, ley 10.397, t.o. según resol. 39/2011). En el caso de esta norma, no puede reducirse su interpretación a aislarlo en los límites gramaticales de su texto ("En los concursos ... serán *títulos suficientes* para la verificación del crédito fiscal, las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto"), 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, contiene normas incompletas cuya virtualidad precisa articularse indispensablemente con las reglas 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 insertan (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 (doct. art. 16, Cód. Civil).

Se abre, pues, en la tarea propuesta, la elección entre las posibles interpretaciones de las 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 mas normas -contradicciones lógicas en términos generales- sino a una noción de antinomia como sinónimo de perturbación de la unidad del sistema jurídico (conf. la opinión de Vito Velluzzi, Alchouron y Bulygin, Alexy, Peczenick, entre otros; conf. mi voto en la causa C. 100.621, sent. del 21-XII-2011).

A.3) Puesto a interpretar el art. 40 del Código Fiscal -art. 49- a la luz de dichas directrices, 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 (arts. 18, Const. nac.; 10, Const. prov.).

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 aquellos, la que sólo compete a la Autoridad de aplicación, a través de los respectivos jueces administrativos" (art. 39, Cód. Fiscal; ahora art. 48, según t.o. resol. 39/11).

En este sentido, las liquidaciones de deuda expedidas por el "funcionario autorizado al efecto" de las

que habla el art. 49 del Código Fiscal no pueden ser otras que aquellas 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 de que el art. 42 del mismo Código -t.o. resol. 39/11- (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 instancias administrativas que estime conveniente en defensa de sus derechos (art. 113 y ss., Cód. Fiscal).

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 de crédito fiscal en los

procesos concursales, sino aquella expedida por funcionario autorizado al efecto (arts. 42, 48, 49, 113 y ss., Cód. Fiscal, t.o. 39/11).

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 en todo caso resulta un elemento en muchos casos decisivo para comprobar la causa del crédito insinuado (conf. mi voto en la causa C. 97.755 cit.; véase también C. 94.574, sent. del 23-III-2010; C. 102.221, sent. del 6-X-2010).

Esta interpretación es la que pareciera reflejar la última reforma del art. 40 (ahora, art. 49), cuando reza que: "En los concursos preventivos o quiebras, serán títulos suficientes para la verificación de crédito fiscal correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto, cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada por uno (1) o más anticipos fiscales, en los términos del artículo 209 de este Código y **la Autoridad de Aplicación conozca por declaraciones anteriores, determinaciones de oficio o declaraciones juradas presentadas ante otras Administraciones Tributarias**, la medida que **presuntivamente** les corresponda tributar el gravamen respectivo" (el

resaltado me pertenece).

A.4) Por otra parte es necesario recordar que las instancias administrativas deben respetar los mismos principios legales que las instancias judiciales en cuanto a dotar al proceso de los pasos procesales indispensables para ejercer entre otros el derecho de defensa. Es entonces en resguardo de ese derecho que deben interpretarse las normas en crisis.

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 ("La defensa como derecho y como garantía", 1977), aún en referencia al ámbito penal posee 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.

Así, la defensa en juicio 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.

Es por esta razón que 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,

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 impugnarlos 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. 40 del Código Fiscal (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 del mencionado artículo para contextualizarlo y no predicar la misma.

B. No obstante lo dicho hasta aquí y que sienta mi criterio al respecto, lo cierto es que el recurso no puede prosperar atento a su manifiesta insuficiencia en el ataque a ciertos argumentos centrales del fallo en

crisis.

En el acápite referido a la liquidación de deuda del impuesto a los ingresos brutos (fs. 283 vta./285), el recurrente expone 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, se satisface con la certificación practicada sobre la base de indicios o presunciones, siendo "suficiente" la liquidación emitida en los términos del art. 40 del Código Fiscal (fs. 284 y ss.).

Sin embargo, como lo ha sostenido el tribunal de grado, y el Fisco no ha logrado rebatir su fundamentación (art. 279, C.P.C.C.), en el caso *"... la liquidación de deuda en los términos del art. 41 del Código Fiscal por los períodos pretendidos (v. fs. 88), ha sido emitida sin la observancia del procedimiento previsto por los arts. 35 y sgtes. del citado cuerpo legal (t.o. res. 120/04), sin audiencia del afectado y careciendo de una resolución firme que determine los gravámenes omitidos"* (fs. 278).

En el caso, efectivamente, no se ha observado el procedimiento administrativo pertinente para la emisión de la determinación o liquidación administrativa

(conf. fs. 86/91 y expediente administrativo de fs. 11/85; arts. 113, 114, 115 y concs., Cód. Fiscal, t.o. resol. 39/11).

El procedimiento de determinación de oficio implica, además de realizar una liquidación por parte del Fisco, el inicio de un trámite con el correspondiente traslado al contribuyente o responsable, con el lógico sentido de formular su descargo y ofrecer prueba; y lograr un pronunciamiento firme en instancia administrativa. Lo que no se ha dado en el presente caso.

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 (art. 279, C.P.C.C.; v. fs. 86/91; art. 32, ley 24.522).

Se ha limitado el recurrente a plantear su particular punto de vista respecto a cómo debe ser probada la causa del crédito, refiriendo a jurisprudencia de este Tribunal que no resulta atingente a las particulares circunstancias del caso (fs. 287/288).

C. Siendo suficiente lo expuesto, corresponde rechazar el recurso deducido.

Propongo que las costas se impongan por su orden en atención a los cambios jurisprudenciales

producidos con posterioridad a la interposición del recurso (arts. 68, segunda parte y 289, C.P.C.C.; v. fs. 289).

Voto por la **negativa**.

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

1. En mi opinión la impugnación deducida es procedente.

En primer lugar, cabe señalar como ha dejado expuesto el colega doctor Soria, que el impugnante no ha objetado que el **a quo** hubiere efectuado el control de constitucionalidad de las normas del Código Fiscal de manera oficiosa.

De todos modos no dejo de recordar que en relación a esa problemática, tanto esta Corte, como el máximo Tribunal federal (causa B.1160.XXXVI **in re**, "Recurso de hecho, Banco Comercial de Finanzas S.A.", sent. del 19-VIII-2004), han habilitado el ejercicio de dicha potestad por la judicatura. Acerca de los fundamentos de mi posición al respecto, remito **brevitatis causa** a lo expresado en causas L. 83.781 ("Zaniratto", sent. del 22-XII-2004); L. 74.311 ("Benítez", sent. del 29-XII-2004) y A. 68.782 ("Colegio de Bioquímicos de la Provincia de Buenos Aires", sent. del 22-XII-2008).

2. Ahora bien, como ya lo han dejado dicho los colegas que me han precedido en la palabra, esta Corte

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).

Tal doctrina de todos modos 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 39/11 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 está dada por el art. 78 de 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 los arts. 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 formadas 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 al 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; 331:1215; 330:4713; S.C.B.A., 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 puede 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 dispuesto 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, 5° 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*, 6° 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 formado en los arts. 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 (vgr. 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 3, Capítulo 2 "Apertura", Título 2 "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 referido derecho a voto (art. 36 tercer párrafo, ley 24.522).

Tal es el alcance de la postergación del debate prevista en el mecanismo bajo análisis, el 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 a 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. causas 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 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 formado en el art. 979 incs. 2 y 5 del Código Civil, **no impone a quien pretenda enervar la pretensión verifcatoria, 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. causas 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 conchs. 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: 310:875-, "Supercanal" -Fallos: 326:1774-, "Baterplac" -del 18-IX-2007- y "Cía. Financiera Luján Williams" -del 17-III-2009-).

3. Sentado ello, manifiesto mi adhesión a lo expresado por mis distinguidos colegas doctores Kogan, Soria y Pettigiani, en el sentido de que el art. 40 -actual 49- del Código Fiscal no se opone al art. 32 de la ley falencial, superando, por ende, el test de validez constitucional. De allí que la decisión recurrida, en este aspecto, debe ser revocada.

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, oído el señor Subprocurador General, por mayoría, se hace lugar al recurso extraordinario interpuesto, se revoca la sentencia impugnada y, en consecuencia, se remiten los autos al tribunal de grado para que debidamente integrado dicte un nuevo pronunciamiento. Las costas se imponen a la vencida (art. 289, C.P.C.C.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

DANIEL FERNANDO SORIA

JUAN CARLOS HITTERS

HILDA KOGAN

EDUARDO JULIO PETTIGIANI

EDUARDO NESTOR DE LAZZARI

CARLOS E. CAMPS

Secretario