

## **A C U E R D O**

En la ciudad de La Plata, a 2 de julio de 2014, habiéndose establecido, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 2078, que deberá observarse el siguiente orden de votación: doctores **Negri, Soria, Hitters, de Lázzari, Kogan**, se reúnen los señores jueces de la Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario para pronunciar sentencia definitiva en la causa C. 110.369, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio".

## **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 San Martín declaró de oficio la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y confirmó la sentencia de primera instancia que había estimado procedente la excepción de falta de legitimación pasiva opuesta por los demandados, rechazando el juicio de apremio incoado (fs. 210/227).

Se interpuso, por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires, recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley (fs. 233/252).

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 Negri dijo:**

I. El Fisco de la Provincia de Buenos Aires inició el presente juicio de apremio contra los directores de la firma "Raso Hermanos S.A.C.I.F.I.", en su carácter de responsables solidarios e ilimitados respecto de la empresa contribuyente (art. 17, Cód. Fiscal), reclamando la suma de \$ 1.515.470,24 en concepto de deuda por el impuesto a los Ingresos Brutos (fs. 10/13).

Realizada la pertinente intimación de pago, se presentaron los demandados Leonor Raso, Domingo Raso y los herederos de Francisco Raso, oponiendo las excepciones de incompetencia, litispendencia, falta de legitimación pasiva y prescripción (fs. 82/84; 87/89; 176/178).

El juez de origen hizo lugar a la defensa de falta de legitimación pasiva interpuesta y, en consecuencia, rechazó la acción (fs. 190/193).

Para así decidir sostuvo que la actora colocó "... en cabeza de los demandados la responsabilidad del pago de una deuda de RASO HNOS. SACIFI. con fundamento en lo establecido por el art. 17 del Código Fiscal (véase

fs. 10 vta., escrito de demanda). Sin embargo, el caso de litis no encuadra en ninguno de los dos supuestos taxativamente consagrados en esa norma" (fs. 192).

A ello agregó que si bien los ejecutados habrían revestido la calidad de directores de la aludida sociedad anónima, sólo podría imputárseles responsabilidad solidaria e ilimitada en caso de haberse acreditado mal desempeño en el cargo, extremo que excede el estrecho marco procesal de la presente ejecución (conf. art. 274, L.S.C.; fs. 193).

II. Apelada la sentencia, la alzada confirmó la decisión, aunque por distintos fundamentos (fs. 210/227 vta.).

En lo que aquí interesa destacar, el tribunal puntualizó -contrariamente a lo resuelto por la sentencia de primera instancia- que la situación analizada debía enmarcarse en el ámbito de los arts. 18 y 21 del Código Fiscal, deviniendo innecesario y sobreabundante el análisis de los supuestos regulados por el art. 17 del mismo cuerpo normativo (fs. 216 vta.).

Examinó las referidas normas del régimen tributario provincial, confrontándolas con los arts. 59 y 274 de la ley 19.550, y advirtió que en aquéllas la imputación de responsabilidad a los administradores, directores y socios era objetiva en tanto que en el régimen

legal de las sociedades era subjetiva, y dependía de la demostración de culpa o dolo del agente, advirtiendo que este último criterio había sido receptado por esta Corte en la causa Ac. 60.659, como también en la ley nacional 11.683 y en la opinión de destacados doctrinarios (fs. 216/223 vta.).

Concluyó que el art. 21 del Código Fiscal vulneraba el art. 31 de la Constitución nacional, en igual sentido al establecido por la Corte nacional en el precedente "Filcrosa S.A. s/Quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" cuando limitó la competencia legislativa provincial en materia impositiva (fs. 223 vta./225 vta.).

III. Ante este pronunciamiento, el Fisco de la Provincia de Buenos Aires interpone recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley, mediante el cual denuncia la violación de las leyes 10.397 y 13.406; el decreto ley 9122/1978; arts. 34, 163, 266, 272 y 273 del Código Procesal Civil y Comercial; 16, 17, 18, 75 incs. 1 y 2, 99 inc. 2, y 121 de la Constitución nacional y de la doctrina legal que cita. Asimismo, alega el vicio de absurdo (fs. 233/252).

Considera que el tribunal ha vulnerado el principio de congruencia, al resolver la descalificación constitucional de una norma del Código Fiscal, avasallando

el debido proceso y el derecho de defensa en juicio, habida cuenta de que se expidió sobre una cuestión que no había sido sometida por las partes a la decisión de la alzada (conf. arts. 266 y 272, C.P.C.C.; fs. 238/242).

Destaca la potestad constitucional del Estado provincial para establecer tributos y crear el régimen de responsabilidad de los directores de las sociedades civiles y comerciales, con el fin de garantizar el buen orden de las cuestiones tributarias, previniendo la evasión fiscal cuando la actividad comercial se desarrolla al amparo de una persona jurídica (fs. 243/244).

Alega que la responsabilidad solidaria e ilimitada de los directores aquí demandados, establecida en la resolución determinativa dictada en el expediente administrativo que se acompaña como prueba, fue encauzada en el marco de un procedimiento reglado, en el que se ha respetado el derecho de defensa de raigambre constitucional (fs. 245/246).

Aduce que la Provincia de Buenos Aires conservó para sí todo el poder no delegado a la Nación, entre ellos, el de dictarse su Código Fiscal, de modo que la Provincia tiene la potestad tributaria para crear obligaciones y también establecer o excluir responsabilidades, correspondiendo la aplicación de los principios del derecho privado o de otras ramas del derecho

sólo cuando no resulten incongruentes con la finalidad de la ley fiscal (fs. 247/250).

Pone de relieve que, sin desconocer las singularidades que exhibe el tema del poder tributario de las Provincias, lo cierto es que con posterioridad al precedente "Filcrosa" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, este Tribunal reiteró su invariable doctrina a favor de la constitucionalidad de la regulación provincial en materia tributaria (fs. 250 vta.).

IV. No le asiste razón al recurrente.

1. En reiteradas oportunidades he señalado que la declaración oficiosa de inconstitucionalidad puede y debe hacerse cuando las circunstancias así lo exijan. El tema de la congruencia constitucional de las normas a aplicar se le plantea al juez antes y más allá de cualquier propuesta de inconstitucionalidad formulada por las partes (conf. Ac. 82.557, sent. del 8-VI-2005; Ac. 88.847, sent. del 12-IX-2007; C. 94.663, sent. del 18-II-2009; C. 101.256, sent. del 27-IV-2011; entre otras).

Es por ello que el agravio del impugnante relativo a la violación del principio de congruencia fundado en la declaración oficiosa de inconstitucionalidad que hizo la Cámara, no puede ser receptado (art. 279, C.P.C.C.).

Considero que el tribunal de alzada ha

obrado dentro de las facultades de su magistratura, al ejercer el control de constitucionalidad de una norma local (art. 21, Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires) confrontándola con las disposiciones contenidas en una ley nacional (arts. 59 y 274, Ley de Sociedades Comerciales 19.550), dictada en el marco del art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional.

2. Así es que la discusión central en las presentes actuaciones gira en torno a la potestad de la autoridad provincial para legislar en materia de responsabilidad de los directores de una sociedad comercial.

a) Sobre este aspecto en particular, la Cámara destacó que el art. 21 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto atribuye una responsabilidad distinta a la establecida en el art. 274 de la Ley de Sociedades Comerciales 19.550, deviene inconstitucional *"... pues modifica las disposiciones del Código de Comercio, vulnerando, tanto el precepto citado, cuanto el art. 31 del plexo constitucional según el cual la Constitución Nacional y las leyes que en su consecuencia dicte el Congreso conforme las atribuciones asignadas por el art. 75 inc. 12, son ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquier disposición en contrario que*

*contengan las leyes o constituciones provinciales"* (fs. 224 vta.).

b) Entiendo que esa solución es la adecuada, en virtud de la prelación que el art. 31 de la Constitución nacional acuerda a las leyes nacionales en materia sustantiva (art. 75 inc. 12, Const. nac.).

La responsabilidad de los directores de una sociedad anónima se encuentra regulada en los arts. 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales, 19.550.

La primera de las normas citadas establece que "Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión".

Por su parte, el art. 274 dispone que "Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave".

En suma: no hay responsabilidad de los directores si no puede atribuírsele un incumplimiento de

origen contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad. El factor de atribución es subjetivo.

Por su parte, el art. 21 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires estipula que "Los responsables indicados en los artículos 18 y 19 [entre los cuales se ubican los directores de una S.A.] responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes".

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

Del texto de esta última disposición legal se desprende que los directores de una sociedad anónima, por el solo hecho de serlo, son solidaria e ilimitadamente responsables de las deudas tributarias de los contribuyentes y sólo pueden eximirse de responsabilidad si acreditan haber exigido los fondos a los sujetos pasivos de la obligación y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplir.

Ahora bien, del simple cotejo de las normas analizadas se observa la discordancia existente entre la

regulación de la responsabilidad de los directores en la Ley de Sociedades Comerciales y la establecida en el Código Fiscal provincial.

En la ley nacional la atribución de responsabilidad requiere la existencia de dolo o culpa del director, no así en el régimen local, el cual no hace referencia alguna al incumplimiento doloso o culposo de los deberes tributarios, sino que afirma lisa y llanamente que los integrantes de los órganos de administración son solidaria e ilimitadamente responsables con los contribuyentes por el pago de los gravámenes.

De acuerdo al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, la responsabilidad de los integrantes de los órganos de administración es de carácter objetiva.

En conclusión, no caben dudas de que por tratarse de un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, compete al legislador nacional su regulación, por lo que no cabe a las Provincias dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de fondo establecen al respecto, toda vez que al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han admitido la preeminencia de las leyes del Congreso y la necesaria restricción de no dictar normas que las modifiquen o contradigan (conf. arts. 31 y 75 inc. 12, Const. nac.).

c) Además, se advierte que a diferencia de

lo que ocurre en el orden provincial, la Ley de Procedimiento Tributario Nacional 11.683 -en consonancia con la ley 19.550- establece en su art. 8 que "Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los primeros cinco (5) incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo...".

De este modo, de acuerdo con la ley 11.683, no estamos frente a una responsabilidad objetiva impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una persona jurídica -tal como ocurre a nivel local- sino, por el contrario, ante una responsabilidad subjetiva, similar a la estipulada en la Ley de Sociedades Comerciales, en virtud de la cual corresponde examinar la actuación personal de los directores o representantes, debiéndose corroborar en cada caso si ha habido "incumplimiento de sus deberes tributarios".

Por otra parte, el carácter subjetivo estatuido en el régimen tributario nacional, se condice con la naturaleza de este tipo de responsabilidad, toda vez que

tratándose de una responsabilidad por deuda ajena es siempre una sanción y, como tal, no puede depender sino del hecho u omisión de cada director. Tal circunstancia impide una aplicación automática o indiscriminada.

3. En consecuencia, al advertir en el caso que la normativa provincial se contrapone y avanza sobre una materia propia del derecho de fondo, en manifiesta contradicción con las disposiciones constitucionales, soy de la opinión de confirmar la sentencia de grado en cuanto declaró la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal.

V. Por las razones expuestas, entiendo que debe ser rechazado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley deducido, con costas (arts. 68 y 289, C.P.C.C.).

Voto por la **negativa**.

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

Adhiero a la solución propuesta por el ponente, aunque por los fundamentos que seguidamente desarrollo.

1. En punto al modo en que la Cámara abordó el análisis de la cuestión constitucional, los agravios del recurrente no logran demostrar el error **in iudicando** que denuncia (art. 279, C.P.C.C.).

La alzada, para concluir en la declaración

de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal provincial, expresó que *"el tema vinculado con la posibilidad de su descalificación constitucional ha quedado instalado en autos en la medida que la presentante hizo prevalecer las normas de la ley de sociedades comerciales por sobre dichas disposiciones, en cuyo marco sustentó el Fisco pretensión"* (fs. 214 y vta.).

Para más, cabe añadir que al deducir las excepciones el ejecutado fundó su defensa en el art. 274 de la ley 19.550, planteo que fue respondido por el Fisco a fs. 159/160 y, fundamentalmente, en que cuestionó en la expresión de agravios el fallo de origen por la ausencia de un pronunciamiento expreso referido a la inconstitucionalidad de la normativa fiscal provincial y en que, además, se expidió largamente acerca de la pretendida inaplicabilidad de la norma nacional al supuesto de autos (v. fs. 199/201).

Estas circunstancias evidencian que carece de sustento tanto el agravio vinculado a la violación del principio de congruencia -pues el recurrente no rebate lo expresado por la Cámara para ingresar al análisis de compatibilidad constitucional- como el referido a la violación del derecho de defensa, en tanto no se hace cargo de que las circunstancias procesales descriptas disipan la transgresión al art. 18 de la Constitución nacional que

invoca. Por idénticos motivos, tampoco es atendible el planteo de violación a los arts. 266 y 272 del Código procesal.

2. En lo relativo a la cuestión de fondo debatida, el recurso no corre mejor suerte.

El recurrente despliega sus argumentos contra la inconstitucionalidad decretada del art. 21 del Código Fiscal con base en la facultad legislativa provincial en materia tributaria como potestad no delegada a la Nación. Sin embargo, en ese discurrir, se desentiende del fundamento central del pronunciamiento, presentando sólo su particular posición en la materia, lo que torna insuficiente el planteo recursivo (art. 279, C.P.C.C.).

La Cámara, para decidir como lo hizo, tuvo en cuenta que de los arts. 59 y 274 de la ley 19.550 se desprendía la atribución subjetiva de responsabilidad a los administradores y representantes de las sociedades comerciales, preceptos que -además- debían ser entendidos en el marco de lo que disponía el art. 512 del Código Civil (v. fs. 218 vta./219 vta.). A su vez, analizó el caso aquí planteado a la luz de la ley nacional 11.683 de procedimiento tributario, encontrando que sus disposiciones estaban en línea con las normas de la Ley de Sociedades Comerciales y, repasando la opinión de juristas en la materia, encontró necesaria la descalificación

constitucional del art. 21 del Código Fiscal provincial (fs. 219 vta./224 vta.).

Estos fundamentos del pronunciamiento no han sido rebatidos adecuadamente por el recurrente, pues sus agravios se limitan a sustentar la potestad provincial de legislar en materia tributaria por sobre los preceptos que regulan la responsabilidad de los administradores y representantes de las sociedades comerciales, sin lograr demostrar el error que atribuye a la sentencia que le es desfavorable en esta específica parcela.

En tal sentido, esta Corte tiene dicho que la crítica concreta, directa y eficaz de los fundamentos esenciales del fallo es un requisito de ineludible cumplimiento para el impugnante en vía extraordinaria, por lo cual resulta insuficiente la que deja incólume la decisión por falta de cuestionamiento idóneo de los conceptos sobre los que aquélla se asienta (conf. doct. C. 102.341, sent. de 29-VI-2011; C. 99.096, sent. de 30-XI-2011; C. 96.569, sent. de 9-V-2012). Es ineficaz el recurso que no se hace cargo de la línea argumental del fallo y se dedica a impugnar el mismo con su propia interpretación del tema, absteniéndose de criticar las afirmaciones que le dan sustento bastante (conf. doct. C. 99.148, sent. de 11-VI-2008; C. 96.091, sent. de 11-III-2009), lo que acontece en la especie y sella el resultado adverso del recurso.

3. En consecuencia, no habiendo sido demostradas las infracciones legales denunciadas, presto mi adhesión a la solución propuesta por el ponente.

Voto por la **negativa**.

El señor Juez doctor **Hitters**, por los mismos fundamentos del señor Juez doctor Soria, votó también por la **negativa**.

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

Adhiero al voto del doctor Soria en el mismo sentido y por iguales fundamentos.

Agrego a lo sostenido por mi colega que en el desarrollo de su recurso, el Fisco expone argumentos que en nada se condicen con lo sucedido en el caso. Así, el recurrente sostiene a fs. 245 vta. que en el expediente administrativo (en su fs. 299) se expresó que "es relevante determinar el grado de intencionalidad del sujeto en la comisión de la infracción pudiendo calificarse su conducta como dolosa o culposa" y que tal referencia en los considerandos de la resolución administrativa, según su particular criterio, demostraba que se había evaluado la conducta de los obligados solidarios e imponía que los mismos debieran rebatir oportunamente tal afirmación y demostraran su falta de responsabilidad en la omisión endilgada.

Lo cierto es que, de una lectura detenida del expediente administrativo en cuestión y, con mayor precisión, de la resolución determinativa referida se extrae sin mayor hesitación que la referencia al grado de intencionalidad del sujeto está orientada al contribuyente obligado -esto es la persona jurídica y obligada principal- pero no respecto a los obligados solidarios que se sindicaron en la parte resolutoria de la decisión administrativa.

Ninguna referencia sobre la conducta de los aquí sindicados como obligados solidarios se despliega en tal resolución, más allá de la mera aplicación del art. 21 del Código Fiscal.

Lo dicho, demuestra también en este punto que el recurrente parte de una evaluación equivocada de la base fáctica sobre la que se asienta la decisión del **a quo**.

Por lo expuesto, voto por la **negativa**.

La señora Jueza doctora **Kogan**, por los mismos fundamentos del señor Juez doctor Soria, votó también por la **negativa**.

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 rechaza el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto; con costas (arts. 68 y 289, C.P.C.C.).

Notifíquese y devuélvase.

DANIEL FERNANDO SORIA

JUAN CARLOS HITTERS

HECTOR NEGRI

HILDA KOGAN

EDUARDO NESTOR DE LAZZARI

CARLOS E. CAMPS

Secretario