La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, de conformidad con lo establecido en el art. 8 del Anexo Único del Acuerdo S.C.B.A. 3975/20, en Acuerdo, pronuncia sentencia en la causa **P-11991-MP2E "FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES c. FRIGORIFICO DE LA COSTA S.A. Y OTROS s. APREMIO PROVINCIAL"**, con arreglo al siguiente orden de votación según sorteo de ley: señores Jueces doctores **Riccitelli, Ucín**y **Mora.**

**ANTECEDENTES**

**I**. El titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Departamento Judicial Mar del Plata, con fecha 28-4-2022, luego de declarar la inconstitucionalidad de los arts. 159 -primer párrafo- y 161 -inc. "a"- del Código Fiscal (t.o. 2011), hizo lugar a la defensa de prescripción exclusivamente en lo relativo a los períodos identificados como 81/2014 a 92/2014 incluidos en el titulo n°1.226.707, con costas al Fisco Provincial atento a su condición de vencido. En lo demás, mandó a llevar adelante la ejecución hasta tanto Frigorífico de la Costa S.A., Hugo Alberto Di Doménico y Héctor Miguel Di Doménico hicieran al Fisco de la Provincia de Buenos Aires íntegro pago del capital reclamado en concepto de multas por omisión en el pago del tributo y por infracción a los deberes formales, que ascendió a pesos cuatrocientos cincuenta y seis mil doscientos sesenta y dos con un centavo ($ 456.262,01) con más los intereses previstos por el Código Fiscal (art. 104 del Código Fiscal -t.o. 2011-) hasta la fecha de su total y efectivo pago, los gastos y las costas del juicio (arts. 556 del CPCC). Desestimó -para concluir- el planteo de inconstitucionalidad de la solidaridad atribuida a Hugo Alberto Di Doménico y Héctor Miguel Di Doménico por las deudas cuyo pago exigía al ente societario en el caso analizado.

**II.**Recibidas las actuaciones en este Tribunal con fecha 27-05-2022, declarada la admisibilidad formal del recurso de apelación deducido el 29-04-2022 por la parte demandada contra la resolución de mérito y del intentado el 06-05-2022 por la parte actora contra el mismo pronunciamiento y puestos los autos al Acuerdo para Sentencia -pronunciamiento que se encuentra firme- [v. proveído electrónico fechado el 3-6-2022 -ap. 3°-], corresponde plantear las siguientes:

**CUESTIONES**

**1.** ¿Es fundado el recurso de apelación deducido el 29-04-2022 por la parte demandada contra la resolución de mérito?

En su caso,

**2.** Lo es el intentado el 06-05-2022 por la parte actora contra el mismo pronunciamiento?

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

**I.1.1.** El *a quo*, para desestimar el planteo de inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011), destacó que de las actuaciones administrativas traídas a la presente causa surgía que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires -mediante la Disposición Delegada n° 5413/18- determinó diferencias en su favor por haber omitido Frigorífico de la Costa S.A. el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2014, con más una multa por omisión conforme arts. 68, 69 y 70 del Código Fiscal -t.o. 2011- y otra frente al incumplimiento al deber de presentación de la declaración jurada anual de dicha gabela. Asimismo, en la mentada resolución, se estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago del gravamen y sus accesorios a los aquí demandados Hugo Alberto Di Doménico y Héctor Miguel Di Doménico. Interpuesto contra dicho acto por los accionados recurso de reconsideración por ante la Autoridad tributaria (ARBA), el mencionado organismo lo rechazó mediante la Resolución Delegada SEAJ n°25/2021 -de fecha 20-6-2021-, la que fue notificada a los demandados con fecha 14-9-2021 (fs. 539/541 de las actuaciones administrativas), adquiriendo firmeza y pasando en autoridad de cosa juzgada.

El escenario descripto, en la visión del magistrado, tornaba improcedente en el presente proceso judicial cualquier cuestionamiento defensivo tendiente a sortear la responsabilidad solidaria tributaria ya asignada por la Administración en cumplimiento de las disposiciones legales; máxime, cuando la mentada disposición ni siquiera había sido cuestionada a través de los mecanismos administrativos y judiciales habilitados por el legislador provincial al efecto.

Agregó que pretender en esta instancia y en el contexto de un abreviado trámite de apremio ejercer una actividad defensiva -mediante el planteo de inconstitucionalidad de normas- que no fue realizada en la etapa propia, donde necesariamente debió motorizarse, importaba -a su criterio- un inoportuno intento de manipulación jurídica que merecía ser desechado. Con ello, concluyó que el planteo de inconstitucionalidad de la solidaridad atribuida en un acto administrativo firme, debía ser desestimarse.

**1.2.**Disconforme, los apelantes recurrieron el parecer vertido en el grado.

Alegaron allí que su planteo de inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) debía ser abordado en el marco de la presente causa, en orden a las razones que allí expusieron. Tales son: **i)** el Fisco, habiendo replicado el referido planteo de inconstitucionalidad al contestar las excepciones opuestas por los demandados, demostró su intención de someterlo a debate en el marco de la causa analizada; **ii)** el planteo de inconstitucionalidad formulado no implicó de manera alguna pretender inmiscuirse en la causa de la obligación apremiada, simplemente la confrontación de la normativa aplicadas y el texto constitucional local, cuestión ya zanjada -en la forma que lo propuso en su memorial- por el Máximo Tribunal provincial; y **iii)**dejó aclarado que si bien en sede administrativa pudo quedar firme el contexto relativo a los hechos y prueba de la solidaridad endilgada a los codeudores solidarios, no podía formularse igual veredicto respecto de la normativa y su constitucionalidad, por quedar habilitado su debate por cualquier juez en orden al control difuso de constitucionalidad que se le impone ejercer. Según expresó, no debía pasarse por alto que la defensa ejercida en sede administrativa no podía calificarse como primera defensa, por cuanto el organismo tenía imposibilitado el dictado de la inconstitucionalidad de una norma. Dedujo entonces que, en esta parcela, la contestación de demanda sería la primera oportunidad hábil de efectuar el referido planteo.

**1.3.**El letrado representante de Fiscalía de Estado brindó los argumentos que justificarían el rechazo del recurso de apelación, con costas.

**2.**Conforme quedara planteada la cuestión propuesta, debe inicialmente dirimirse si en el marco del presente proceso de apremio resulta admisible el abordaje de la defensa propuesta por los codemandados Hugo Alberto Di Doménico y Héctor Miguel Di Doménico, quienes en su nombre y por conducto del planteo de inconstitucionalidad de la normativa local tributaria antes indicada, no hicieron más que dejar planteada la inhabilidad del título en ejecución a su respecto. Decidido lo anterior, en caso de resultar afirmativa la respuesta al citado interrogante, deberá abordarse lo sustancial del referido planteo.

**2.1.**Iniciando ya el abordaje de la cuestión propuesta, recuerdo -ante todo- que esta Alzada, en reiterados pronunciamientos, ha sostenido que la invalidación constitucional de un precepto queda habilitada en el marco procesal del juicio de apremio cuando ella sea susceptible de resolverse con las constancias del expediente o sin necesidad de mayores despliegues probatorios (v. doct. esta Cámara causas **P-776-BB1 "Peralta"**, sent. del 24-2-2009; **P-1890-BB1 "Expreso Interfrío S.R.L."**, sent. del 24-8-2010; **P-5294-MP2 "Onorato"**, sent. del 26-5-2015; -entre muchas otras) y cuando la aplicación de la legislación reputada ilegítima sea pasible de ser revisada por el juez del apremio con motivo de encontrarse llamada a regir en el caso sometido a su conocimiento (v. doct. esta Alzada causas **P-1000-AZ1 "MG Postal S.R.L."**, sent. del 23-4-2009 y **P-1396-AZ1 "Della Maggiora"**, sent. del 27-8-2009).

Configurados los recaudos descriptos, el temperamento propiciado tiende a brindar adecuada actuación al derecho de derecho de defensa en juicio que asiste a los ejecutados, permitiéndoles cuestionar la constitucionalidad de aquellos preceptos jurídicos a la luz de los cuales cabe determinar la suerte de la acción ejecutiva instada en su contra.

Bajo los lineamientos trazados, encontrándose contemplada la excepción de inhabilidad de título por falta de legitimación pasiva entre las defensas habilitadas por el legislador bonaerense en el apremio (v. art. 9 inc. "c" de la ley 13.406) e importando el análisis de la constitucionalidad de las normas que regulan el instituto aquí analizado una cuestión puramente jurídica -a tenor de la posición mayoritaria que sobre el tema se hubo fijado en el precedente C 121.754 "Toledo", sent. 30-08-2021 de la Suprema Corte de Justicia provincial y susceptible de ser resuelta sin necesidad de una actividad probatoria superior a aquella habilitada en el acotado ámbito cognitivo del proceso ejecutivo-, deviene ineludible concluir que dicha cuestión es dable de ser abordada en la especie (v. argto. doct. esta Alzada causa **P-4237-DO1 "Rodríguez"**, sent. del 15-10-2013).

Dicho lo anterior, resulta relevante destacar que el Máximo Tribunal provincial abordó y brindó respuesta a un cuestionamiento sustancialmente análogo al aquí debatido, en la causa C. 121.754 "Toledo Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión" (sent. del 30-8-2021).

Siendo ello así, en la especie no solo no se encuentra motivo alguno para apartarse de la doctrina sentada por el Máximo Tribunal local, sino que -además- ello se impone como acatamiento del deber de conformar la decisión a la doctrina legal emanada de su seno (argto. doct. S.C.B.A. causas Ac. 89.762 "Clemente", sent. del 23-2-2005; Ac. 89.834 "Konig", sent. del 3-5-2006 -del voto del Dr. Petiggiani-; Ac. 69.277 "Gómez", sent. del 18-3-2009 -del voto del Dr. Genoud-), cuya obligatoriedad se colige de lo normado por los arts. 278 y 279 del CPCC (v. argto. esta Alzada causas **G-244-BB1 "Dagorret"**, sent. del 22-9-2009; **A-1097-MP0 "Flores Batista**", sent. del 11-3-2010). Lo antes expuesto permite trazar una distinción relevante entre lo oportunamente decidido por este Tribunal en la causa **P-807-BB1 "Ferretería Argentina S.R.L."** (sent. del 26-2-2009) y lo que conformará el desarrollo del presente voto.

Cabe destacar además que la postura que aquí se propugna, de abordar el tratamiento del citado planteo en el marco del apremio con la sola condición que hubiera sido propuesto al momento de oponer excepciones, fue convalidada por la Máximo Tribunal provincial (v. doct. causa A. 71.078 "Insaurralde", sent. del 30-8-2021).

**2.2.** Sentado lo anterior corresponde ahora repasar la doctrina que emana del Máximo Tribunal provincial en el mencionado fallo "Toledo".

Allí los fundamentos que brindaron sustento a la decisión de declarar la inconstitucionalidad de lo reglado en los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011), -según se desprende de las opiniones concordantes de los ministros votantes-, descalificaron las normas bajo análisis en orden a su irrazonabilidad (v. art. 28 de la Constitución Nacional) y por afectar el debido proceso legal.

Coincidieron los mencionados votantes, a tenor del propio texto de las normas analizadas, en que el régimen instaurado no se sustentaba en la culpa o el dolo del representante legal o del administrador de la sociedad; sino que lo hacía sustancialmente en clave objetiva. Descartada entonces la incidencia de la culpa o dolo en la imputación de responsabilidad -por el contenido del texto legal y la interpretación que se le otorgaba- y determinada la presunción de responsabilidad, que fijaba el *onus probandi* en cabeza del responsable por deuda ajena, opinaron que cabía evaluar cómo operaba la dispensa legal, la que para su demostración solo admitía constancia del pedido formal o de la oposición a la decisión societaria, por un medio con valor probatorio -v.gr. un acta de directorio, carta documento-.

Trazando un distingo con la normativa nacional, indicaron que la Ley 11.683 consagraba un sistema de responsabilidad solidaria por deuda ajena diferente, atento a que su carácter subjetivo señalaba como responsables a quienes hubieran omitido el cumplimiento de los deberes a su cargo, siendo dicho incumplimiento imputable a título de dolo o culpa y a título sancionador, por fundarse en la violación del deber consistente en pagar los impuestos con los recursos que se administran o se disponen. Expusieron que lo anterior sería demostrativo de que el texto nacional preveía una interpretación de carácter restrictiva.

De la comparación entre ambas regulaciones extrajeron que en el ámbito local se presumía el factor de atribución de responsabilidad siendo carga del declarado responsable solidario acreditar la única eximente admitida legalmente, mientras que en el régimen nacional era el Fisco quien tenía que acreditar el cumplimiento de dichos extremos para poder endilgar dicha responsabilidad; ello -según interpretaron- demostraría en forma manifiesta la excesiva rigidez del primero en tanto invertía la carga de la prueba y limitaba en extremo el ejercicio del derecho de defensa.

Con todo, se expuso que el sistema así delineado no constituía una respuesta que satisfaga los parámetros de razonabilidad y debido proceso que se debían respetar en las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, o como en la especie, con los responsables por deuda ajena. Según este criterio, las normas analizadas del código fiscal provincial colocaba a los responsables por deuda ajena de cara a un sistema que no respetaba el debido proceso, desde que no respondía adecuadamente al modo en que se hallaban estructuradas las obligaciones y los deberes de los sujetos involucrados y, además, porque dificultaba notablemente el ejercicio del derecho de defensa de representantes y administradores, que se veían requeridos frente a la autoridad tributaria de modo concomitante con la sociedad contribuyente que integran, sujeto respecto del que debían acreditar acciones que le sean imputables a los efectos de eximirse de su propia responsabilidad.

Además, por similares fundamentos, y dada su estrecha vinculación en la especie, se concluyó que cabía declarar también la inconstitucionalidad del art. 63 del Código Fiscal (t.o. 2011), en cuanto establecía en materia de multas impuestas a personas jurídicas regularmente constituidas -por infracciones formales, incumplimiento total o parcial de pago o defraudación- el mismo criterio extensivo de responsabilidad solidaria e ilimitada para los integrantes de sus órganos de administración.

**2.3.** Esa y no otra es la postura actual de la Suprema Corte de Justicia bonaerense en la materia, que es doctrina legal a tenor de los fundamentos antes expuestos, argumentos que este Tribunal de Alzada hace propios para resolver la controversia suscitada en la especie.

**II.** Consecuentemente, en el caso, cabría hacer lugar al recurso de apelación articulado por los codemandados Hugo Alberto Di Doménico y Héctor Miguel Di Doménico y revocar la decisión recaída en el grado que desestimó el tratamiento en el marco del presente proceso del planteo de inconstitucionalidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011). Además, abordando el planteo sometido a escrutinio, correspondería: **[i]** declarar la inconstitucionalidad de lo previsto en los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011); **[ii]** hacer lugar a la excepción de inhabilidad de título por falta de legitimación pasiva opuesta por los citados codemandados; y **[iii]** rechazar íntegramente -respecto de quienes articularon la defensa aquí analizada- el presente proceso de apremio, con costas al Fisco en orden a su objetiva calidad de vencido (art. 25 ley 13.406; arts. 68 y 556 del CPCC).

Doy mi voto a la primera cuestión planteada por la **afirmativa**.

**A la primera cuestión planteada el señor Juez doctor Ucín dijo:**

**I.** Adhiero al voto del señor Juez doctor Riccitelli con las siguientes aclaraciones y salvedades.

**1.** En ese orden, en lo que atañe a la cuestión allí analizada en los apartados I.2.1, I.2.2. y I.2.3., vinculada a la doctrina que dimana del pronunciamiento de la Suprema Corte provincial dictado en la causa C.121.754 "Toledo", sent. del 30-8-2021, en el que, por mayoría de fundamentos concordantes, se declaró la inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria previsto en los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011), mi coincidencia con el distinguido colega se ciñe al siguiente desarrollo de lo señalado por el Máximo Tribunal provincial en el citado fallo (conf. doc. esta Cámara causas **D 1813-MP2 "Sierra Martínez"**, sent. del 21-04-2022 y **P-11723-DO1 "Austral S.A."**, sent. del 28-6-2022 -por mayoría- y **P-12674-AZ1E "Lama Logística y Distribución S.R.L.",**sent. de 13-04-2023*).*

En ese orden, cabe puntualizar que el pronunciamiento de marras consideró, en punto a la caracterización del factor de atribución de responsabilidad previsto en la precitada normativa provincial, como uno de tipo objetivo. Y ello, en tanto la sola condición de integrante del órgano de administración de una persona jurídica (por caso, una sociedad anónima) constituye el factor determinante para la imputación de responsabilidad por la deuda del contribuyente principal en forma solidaria e ilimitada, prescindiendo de toda vinculación con hechos u omisiones probados que le resulten imputables.

Sentado ello, y más allá de los diversos argumentos formulados en los distintos votos, puede apreciarse que la mayoría del Tribunal declaró la inconstitucionalidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal por considerar, de un lado, que ese régimen no otorga posibilidades razonables a los representantes legales o administradores de sociedades de eximirse por las deudas de estas últimas y, por el otro, habilita en ese caso a la agencia de recaudación a proceder en forma simultánea contra los directivos de las sociedades, sin requerir previamente el cumplimiento de la obligación tributaria al deudor principal.

En tal sentido, y en lo que concierne al primer aspecto reseñado, en la sección pertinente del voto del doctor Soria (el cual en las parcelas que concitó la adhesión de los otros miembros del Tribunal conformó la mayoría decisoria) destacó que una "... interpretación discreta del texto de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) impide afirmar que el sistema de responsabilidad solidaria local se sustente en la culpa o el dolo del representante legal o del administrador de la sociedad. Esas normas no vinculan la responsabilidad con hechos u omisiones probados que les sean imputables. El mínimo contenido subjetivo del que da cuenta el art. 24 tiene que ver con la causal eximente centrada en la imposibilidad de cumplimiento de los deberes fiscales que recaen en cabeza de los representantes legales y administradores, como responsables por deuda ajena". Y lo cierto "... en la práctica, el sistema diseñado opera sustancialmente en clave objetiva".

Seguidamente puntualizó que descartada "... la incidencia de la culpa o dolo en la imputación de responsabilidad -por el contenido del texto legal y la interpretación que se le otorga- y determinada la presunción de responsabilidad, que fija el onus probandi en cabeza del responsable por deuda ajena, cabe evaluar cómo opera la dispensa legal, referida a la oportuna exigencia de los fondos al sujeto pasivo del gravamen y a que este lo haya colocado en imposibilidad de cumplimiento". Y, con cita de diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal de Apelación provincial, añadió que en ese ámbito, por regla, las causales exculpatorias no se tienen por configuradas, salvo supuestos muy específicos.

De allí que la "... eximición, por el modo en que se encuentra diseñada, opera con una rigidez tal que queda neutralizada. Aprehende un único supuesto (aquel que se configura cuando los responsables solidarios acreditan que en forma oportuna exigieron a la sociedad los fondos necesarios para el pago debido y que fue esta la que los colocó en imposibilidad de cumplimiento correcto y tempestivo), para cuya demostración debería dejarse constancia del pedido formal o de la oposición a la decisión societaria, por un medio con valor probatorio" (apartado II.3 del voto del Dr. Soria).

De modo que, en definitiva, las norma puestas en entredicho establecen que la responsabilidad solidaria en ellos reglada opera objetivamente en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, sin admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, lo que entraña su irrazonabilidad (art. 28, Constitución Nacional, 57 Const. Prov).

Por otra parte, y en lo que atañe al segundo aspecto que resultó dirimente para la opinión mayoritaria de la Suprema Corte, se puso de resalto la diferencia existente entre en el Código Fiscal de la provincia (cfr. arts. 18 y 21 del CF, t.o. 2004, arts. 21 y 24 del CF, t.o. 2011), y el régimen que dimana la ley 11.683, cuyo artículo 8 prevé que organismo recaudador debe, en primer lugar, intimar a la firma que verifica el hecho imponible para, recién después, proceder contra sus representantes y administradores.

A diferencia de ello, el Código local "...no solo no exige que previamente se intime el pago a la firma contribuyente sino que impone a la agencia de recaudación tributaria proceder en simultáneo contra ella y sus representantes o administradores, dándoles intervención en el mismo procedimiento determinativo y sumarial (conf. art. 113, seg. párr.)".

Y, según se apuntó, "... El sistema así delineado no constituye una respuesta que satisfaga los parámetros de razonabilidad y debido proceso que se deben respetar en las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, o como en la especie, los responsables por deuda ajena, situación que debe examinarse incluso con mayor estrictez...". Pues la "... disposición del Código coloca a los responsables por deuda ajena de cara a un sistema que no respeta el debido proceso (conf. arts. 18, Const. nac. y 15, Const. prov.), desde que -como se dijo- no responde adecuadamente al modo en que se hallan estructuradas las obligaciones y los deberes de los sujetos involucrados y, además, porque dificulta notablemente el ejercicio del derecho de defensa de representantes y administradores, que se ven requeridos frente a la autoridad tributaria de modo concomitante con la sociedad contribuyente que integran, sujeto respecto del que deben acreditar acciones que le sean imputables a los efectos de eximirse de su propia responsabilidad" (conf. apartado II.5. del voto del Dr. Soria).

En definitiva, tales las pautas hermenéuticas resultan aplicables en la especie, en tanto derivan de la más reciente doctrina de nuestro Máximo Tribunal en la materia. Y ello, atento elementales razones de igualdad -en función de las cuales han de adoptarse soluciones igualitarias frente a conflictos similares-; seguridad jurídica -que postulan la uniformidad de criterios jurisdiccionales ante presupuestos fácticos y jurídicos equivalentes, a fin de posibilitar la prudente previsión de la solución que se adoptará en conflictos futuros o en ciernes-; y de celeridad y economía procesal -que han de guiar el accionar de los jueces a tenor de lo establecido del art. 34 inc. 5 del C.P.C.C. (aplicable por vía del art. 77 del C.C.A.) y de la manda más amplia y genérica del art. 15 de la Constitución provincial-; justifican, en el particular contexto de autos, la adopción de aquel criterio. Sin que ello implique, por cierto, propiciar un mecánico o ciego seguimiento a criterios anteriores.

A ello se añade que, lo contrario, es decir, el dictado de un fallo con una solución que excluya las pautas brindadas por la Corte provincial en un contexto similar al de autos, podría exponer a tal pronunciamiento a su revocación por parte del citado Tribunal en el marco de su actividad casatoria.

Con el alcance indicado, voto, pues, por la **afirmativa.**

El **señor Juez doctor Mora**, con igual alcance y por idénticos fundamentos a los brindados por el señor Juez doctor Ucín, vota a la primera cuestión planteada por la **afirmativa**.

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

**I.**El recurso del Fisco no prospera.

**1.1.** El juez de grado se expidió respecto de la excepción de prescripción en los términos que surge de los Antecedentes.

Para decidir de tal modo reseñó: **(i)** la parte actora promovió ejecución por vía de apremio contra la Frigorífico de la Costa S.A. y contra los Sres. Hugo Alberto Di Domenico y Héctor Miguel Di Domenico -la primera en su condición de contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos y los segundos, en su condición de responsables solidarios por la deuda generada por aquélla-, por la suma de pesos OCHO MILLONES CIENTO VEINTISIETE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y DOS CON SESENTA Y UN CENTAVOS ($ 8.127.452,61), con más los intereses previstos por la legislación fiscal, costos y costas del juicio. A tal fin, adjuntó el título ejecutivo n°1.226.707, del que surgían los períodos del Impuesto a los Ingresos Brutos reclamados -individualizados como 81/2014 a 92/2014-, con más las multas por omisión en el pago del tributo en cuestión e incumplimiento a los deberes formales; **(ii)** con fecha 11-11-2021, se presentaron espontáneamente los demandados, por intermedio de su letrado apoderado, oponiendo al curso de la presente ejecución la excepción de prescripción en los términos previstos en el art. 9 inc. "e" de la ley 13.406; y **(iii)** mediante presentación fechada 21-12-2021 el representante fiscal contestó el traslado que le fuera conferido respecto de la defensa opuesta.

Ante el contexto descripto y de acuerdo a los planteos formulados por las partes, decidió descartar que las disposiciones vigentes del Código Civil y Comercial de la Nación (conf. Ley 26.994) pudieran emplearse como una pauta interpretativa válida del régimen contenido en el derogado Código Civil y, con ello, refutar la interpretación constitucional consagrada por los tribunales de justicia. Precisó que la discusión de autos versaba sobre una situación acaecida durante los períodos anteriores al 31-7-2015, que escapaban al novel régimen civil y comercial vigente desde el 1-8-2015, cuyos efectos no podrían proyectarse en forma retroactiva.

Resuelto lo anterior, analizó la excepción de prescripción planteada bajo el prisma de las regulaciones previstas en el Código Fiscal y en el Código Civil. Adelantó que, si como resultado de tal cotejo, la solución derivada de la aplicación del art. 159 Código Fiscal (t.o. 2011) no fuera compatible con la legislación de fondo (cfr. art. 3956 del Código Civil), correspondía declarar su invalidez.

En cuanto atañe a la declaración de inconstitucionalidad en el marco de la ejecución fiscal, recordó que desde la causa **P-807-BB1** **"Ferretería Argentina S.A"** (sent. del 26-2-2009) esta Cámara admitió su abordaje, siempre que el tema constitucional resulte susceptible de resolverse con las constancias obrantes en el expediente o sin necesidad de mayores despliegues probatorios. En el mismo sentido, apuntó que, de consuno con los precedentes de los Máximos Tribunales Nacional y provincial, resultaba procedente el examen oficioso de constitucionalidad de las normas locales necesarias para resolver la excepción de prescripción, esto es, aún en los casos que no haya un planteo expreso de la parte interesada (cfr. causa **P-502-BB1 "Microcontrol S.R.L."**, sent. del 10-09-2009).

En ese contexto, comparó la regulación del cómputo del término de prescripción de las acciones judiciales en ambos cuerpos normativos (conf. arts. 159, Cód. Fiscal -t.o. 2011-; 3956, Código Civil -t.a.-).

En esa tarea, tomó como referencia los períodos correspondientes al año 2014 e indicó que, según la legislación local (cfr. art. 159 del C.F., t.o. 2011) el*dies a quo* fue el 1-1-2016, y culminaría el 1-1-2021. De allí que -según lo sostuvo-, a tenor de la fecha de inicio de la acción (que data del 5-11-2021), la pretensión para reclamar la liquidación por dichos períodos se encontraría prescripta a dicha fecha.

Ahora bien, analizando si habían mediado actos interruptivos o suspensivos del curso de la prescripción, de conformidad con lo normado por el art. 161 del citado cuerpo legal, afirmó en el caso y para los períodos fiscales bajo análisis, que -de las actuaciones administrativas n°2360-274717/2016 y de la prueba documental adjuntada oportunamente por la parte demandada- se verificaba que al dictarse con fecha 9-8-2018 la Disposición Delegada n° 5413/18, debidamente notificada a la firma demandada y a los responsables solidarios con fecha 10-8-2018, 16-8-2018 y 17-8-2018 respectivamente (conforme surge de la Resolución Delegada SEAJ n°25/2021 de fs. 528/535), se produjo la suspensión del curso de la prescripción por el plazo por 1 año, razón por la cual la acción se mantuvo vigente durante un año más, es decir hasta el 1-1-2022. Teniendo en cuenta, entonces, que el presente proceso se inició el 5-11-2021, la acción para ejercer el reclamo coactivo de la gabela adeudada por los períodos del año 2014, aún se encontraba vigente.

Por el contrario, y desde la óptica del Código Civil (t.a), indicó que tomando en consideración el periodo más reciente -92/2014-, el vencimiento de la obligación se produjo el día 23-1-2015 (conforme la fecha que surge de la liquidación fiscal). De acuerdo con ello, el vencimiento del plazo de prescripción se habría producido el día 23-1-2020. Teniendo en cuenta, entonces, el inicio del proceso con fecha 5-11-2021, la acción para reclamar dicho concepto ya había expirado al momento del inicio del presente apremio, solución que extendió a los períodos anteriores.

Verificando la existencia o no de causales suspensivas o interruptivas del curso de la prescripción, señaló que en la especie -atento lo que surgía de las actuaciones administrativas n°2360-274717/2016- el presupuesto señalado surge efectivizado a fs. 432/433. Ello llevó al magistrado al convencimiento de la existencia de una causal suspensiva de la prescripción en curso por el término de un año. Frente a tal panorama y tomando en consideración el período antes señalado -92/2014-, concluyó que la prescripción para el período en tratamiento operó el 23-1-2021; evidenciando, de tal forma, que a la fecha del inicio del presente apremio (5-11-2021) la acción para reclamar dicho periodo, así como todos los anteriores a aquél, habían expirado.

A partir de las conclusiones precedentes, advirtió que, en relación con el período 92/2014 -y los anteriores a éste-, a los efectos de conservar de manera excesiva la vigencia de la acción judicial, el legislador provincial amplió en forma indebida el período de prescripción que hubiere correspondido según la legislación del Código Civil. Consideró, entonces, que esa circunstancia lucía como una flagrante contradicción a la regla establecida en el art. 75 -inc. 12- de la Constitución Nacional, razón por la cual declaró la inconstitucionalidad de los arts. 159, primer párrafo, y 161 inc. "a" del Código Fiscal -t.o. 2011- (arg. cfr. CSJN, fallos 326:3899, "Filcrosa S.A."; SCBA C. 81253 "Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada", sent. del 30-5-2007).

Con todo, hizo lugar a la defensa de prescripción exclusivamente en lo relativo a los períodos identificados como 81/2014 a 92/2014 incluidos en el titulo n°1.226.707, con costas al Fisco Provincial atento a su condición de vencido.

**1.2.** El Fisco expresó su disconformidad con lo decidido en el grado.

**1.2.1.** Aseveró inicialmente que el Código Civil y Comercial actualmente vigente puede utilizarse como pauta interpretativa válida para aplicar el régimen anterior regulado en el Código Civil [t.a.]. Dejó aclarado, consecuentemente, que su propuesta no consistió en propugnar la aplicación del digesto Código Civil y Comercial una relación jurídica constituida al amparo de la legislación civil anterior, sino en proponer que el legislador nacional ha despejado las dudas que tal doctrina planteaba respecto de la aplicación al caso de las legislaciones locales, expidiéndose respecto de su constitucionalidad, lo que conduciría al necesario abandono de la doctrina judicial construida a partir del fallo denominado "Filcrosa".

**1.2.2.** Subsidiariamente, indicó que resultando todavía exigible el crédito al tiempo de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial, debía aplicarse al caso las normas del nuevo texto legal que derivan en el reconocimiento de las facultades de las Provincias, lo que excluiría aplicar al caso el precedente jurisprudencial citado por el*a quo* en su sentencia (causa de esta Alzada **P-6004-MP2 "Barroso"**, sent. 3-9-2015), ya que en el caso de autos la relación jurídica si bien nació al amparo de la legislación anterior, fue consumada y extinguida estando en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial (debo decir que este agravio no fue formulado en la causa **P-8866-MP2 "Salta 933 S.A."**, sent. de 08-04-2021) .

Aseveró desde tal plataforma, que en virtud de lo establecido en los artículos 2532 y 2560 del C.C.C., que reconoce las facultades legisferantes locales preexistentes en materia tributaria, claro resultaba que -en el caso de autos- la acción no se encontraba prescripta el momento de iniciarse el apremio.

**1.2.3.**Luego de recordar que el *a quo* decidió aplicar al caso el Código Civil [t.a.] aseveró que la aplicación al caso de su art. 4027 inc. 3° resultaba equivocada.

Desde su perspectiva, ella no sería aplicable al caso pues no se trata de una ejecución contra un contribuyente directo del impuesto sino de uno que lo es en su carácter de agente de retención. Y su condición de tal no implica que debiera abonar "por años, o plazos periódicos más cortos" sino que debe depositar los importes que retuvo a sus proveedores -quienes tomaron esas retenciones como pagos a cuenta del Impuesto a los Ingresos Brutos- a la Agencia de Recaudación provincial -ARBA-. Al no tratarse de una obligación "anual o de plazo periódico más corto" sino de una obligación inmediata que nace en tanto y en cuanto haya retenido sumas en su carácter de agente de retención o percepción, el plazo prescriptivo que resulta aplicable es el de 10 años que prescribía el art. 4023 del Código Civil.

Aclaró además que no obstaba tal conclusión la discriminación por períodos mensuales que revela la misma resolución administrativa, pues se la expresa como rendición de cuentas que encuentra presupuesto en los diferentes montos recaudados por cada fracción y es expositora de un deber de ingreso sujeto a lo efectivamente recaudado.

**1.2.4.** Destacó que la fijación del inicio del plazo de prescripción debía situarse en el día que comienza un nuevo período fiscal, por tratarse de un tributo anual, aun cuando -sea para facilitar su cumplimiento, o bien por la necesidad de un proceso de determinación que se ajuste a la realidad de los ingresos- se hubiera facilitado su pago fraccionándolo en cuotas, o se hubiera previsto adelantos o anticipos a cuenta de lo que resulte al finalizar el período.

**1.2.5.**Planteó la existencia de causales de suspensión -la intimación administrativa a la cancelación del crédito junto con la notificación de la Resolución Determinativa del tributo- e interrupción del curso de la prescripción -la iniciación del proceso de apremio.

Además, criticó que el magistrado prescindiera de considerar la causal de suspensión que se encuentra contemplada tanto en el art. 161 -inc. 1°- Código Fiscal como también la dispensa reglada en el art. 3980 del Código Civil. En lo atinente al tema planteado, destacó que la Resolución 25/2021 que denegó el recurso de reconsideración fue notificada a los demandados el 14-9-2021 y que, consecuentemente, a la fecha de inicio del apremio (esto es 5-11-2021), no habían transcurrido los 3 meses contemplados en la citada norma.

Reprochó también al parecer vertido en el grado que hubiera declarado la inconstitucional del art. 161 -inc. 1- Código Fiscal sin demostrar porque en el caso en estudio mereció la referida tacha.

**1.2.6.**Propugnó que, conforme el cómputo que efectuó en su memorial de apelación, el crédito fiscal no se encuentra prescripto, ya sea considerando las normas del Código Fiscal como las del Código Civil.

**1.3.**El letrado apoderado de los demandados brindó los argumentos que justificarían el rechazo del recurso de apelación, con costas.

**2.1.** El abordaje del presente recurso demanda efectuar un conjunto de aclaraciones liminares para echar luz sobre la solución que cabe brindar al caso, a tenor del escenario obligacional que conforma la ejecución, la defensa de prescripción esgrimida por la parte demandada, el régimen legal que -a la postre- aplicó el magistrado de grado para acoger la defensa de los apremiados y los argumentos que, en su recurso, esgrime el Fisco.

En una primera aproximación, se debe resaltar que:

**[i]** Los períodos 81/2014 a 92/2014 incluidos en el titulo n°1.226.707, declarados prescriptos por el sentenciante de grado, aparecen individualizados en la cartular con fechas de vencimiento 20-03-2014 -el primero- y 23-01-2015 -el último-, esto es, obligaciones tributarias cuya exigibilidad es previa a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial. Así, el debate relativo a la fijación del **dies a quo**del cómputo de la prescripción, por lo que se expondrá *infra,*mal podría ser examinado a tenor de pautas de una legislación -Código Civil y Comercial- no vigente al tiempo de acaecimiento del vencimiento obligacional.

Esa construcción hermenéutica fue seguida en los autos **P-7691-MP2 "Morales"** [sent. de 05-12-2017]; **P-7904-AZ1 "Rigada"** [sent. de 17-04-2018]; **P-8362-MP2 "Clínica Bartolomé Mitre"**, [sent. de 25-10-2018]; **P-8780-DO1 "Bebidas Solis SRL"** [sent. de 16-05-2019];**P-8735-DO1 "Quinteros"** [sent. de 28-05-2019]; **P-9502-MP2 "Frigorífico de la Costa"** [sent. de 18-02-2020], **P-10834-BB1E "Foricher"** [sent. de 01-06-2021]; **P-10402-MP2 "Farias"** [sent. de 27-05-2022], en los cuales únicamente estaba en debate la determinación del **dies a quo** de obligaciones tributarias cuyos vencimientos en los respectivos títulos ejecutivos databan de fechas anteriores a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial. Y también lo fue en las causas **P-9926-AZ1 "Viafer SRL"** [sent. de 20-08-2020] y **P-8866-MP2 "Salta 933 S.A."** [sent. de 08-04-2021] por cuanto las causales de interrupción y suspensión de la prescripción alegadas por el Fisco carecían de anclaje normativo o las circunstancias a partir de las cuales el ejecutante las apontocaban habían acontecido con posterioridad a la expiración del término prescriptivo, contado desde el **dies a quo** con fecha anterior a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial.

Desde tal andarivel, se descartó cualquier razonamiento en torno al impacto del nuevo Código Civil y Comercial en dichos autos, pues se observó que el Fisco, con su planteo, pretendía desbaratar la doctrina "Filcrosa", echando mano -siquiera ya, como pauta interpretativa- a la nueva regulación civil y comercial que, si bien vigente, no estaba llamada a regir aquella parcela de la relación jurídica a que esos juicios se referían [**dies a quo** de las acreencias exigidas], nacida, desarrollada -por ende, constituida- y extinguida al amparo de la legislación civil anterior que, por ello, escapa a la vigencia de la ley actual -conf. art. 7, Ley 26.994-.

**[ii]**Tanto la causal de suspensión invocada por el Fisco -notificación de la Disposición Delegada n° 5413/18 emitida el 9-8-2018-, así como aquella suspensión de prescripción blandida por el apoderado fiscal -art. 161 apartado a) segundo párrafo *in fine* del Código Fiscal, de un lado; y la queja en torno a la no aplicación del art. 3980 del Código Civil, del otro-, se exteriorizaron cuando el Código Civil y Comercial ya hubo entrado en vigencia. Ello demanda una compulsa diversa, a tenor de los expresos agravios fiscales en apelación, en los términos que se exponen en párrafos siguientes.

**[iii]**Al trabarse la litis no fue materia de debate que el plazo de prescripción para la exigibilidad de los períodos fiscales aquí analizado, es el de cinco años. Por tanto, aquel argumento del Fisco que, en su recurso de apelación, pretende trocar aquello que defendió al tiempo de contestar la excepción de prescripción, importa ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz [cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 331:2799; doct. S.C.B.A. causa C. 96.106 "F., J.", sent. del 28-10-2009], principio cuya razón de ser radica en el respeto a la confianza debida y la seguridad jurídica, exigible a todos los sujetos del proceso [cfr. doct. S.C.B.A. causa L. 71.628 "Zárate", sent. del 13-12-2000]. En suma, el tratamiento del argumento por el cual el recurrente expresa que "*al no tratarse de una obligación anual o de plazo periódico más corto sino de una obligación inmediata que nace en tanto y en cuanto haya retenido sumas en su carácter de agente de retención o percepción, el plazo prescriptivo que resulta aplicable es el de 10 años que prescribía el art. 4023 del Código Civil*", queda inhabilitado por los alcances del mentado lineamiento jurisprudencial.

**2.2.** Expuesto lo anterior, habrá de repasarse -en lo que pertinente- lo que se expresara en los últimos precedentes vertidos sobre el tema (causas **P-11723-DO1 "Austral S.A. y** **otro/a"**, sent. del 28-06-2022 y **P-11955-BB1E "Alaux"**, sent. del 9-8-2022) en torno a las implicancias de los arts. 2532 y 2560 del C.C.C., pues tal cambio normativo no resulta un dato baladí en los términos que arriba el debate a esta Alzada y a tenor de los períodos fiscales reclamados en autos [81/2014 (venc. el 20-2-2014); 82/2014 (venc. el 20-3-2014); 83/2014 (venc. el 23-4-2014); 84/2014 (venc. el 21-5-2014); 85/2014 (venc. el 25-6-2014); 86/2014 (venc. el 24-7-2014); 87/2014 (venc. el 25-8-2014); 88/2014 (venc. el 24-9-2014); 89/2014 (venc. el 24-10-2014); 90/2014 (venc. el 25-11-2014); 91/2014 (venc. el 22-12-2014); y 92/2014 (venc. el 23-1-2015)].

**2.3.1.** Es un hecho indudable que esta Alzada, en todos aquellos apremios en los cuales el plazo de prescripción y sus aspectos vinculados [*dies a quo*, causales de interrupción y suspensión, entre otros) se exteriorizaron en un lapso temporal anterior a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial, juzgó los casos en un todo acorde con elp recedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentado en la causa "Filcrosa S.A." (Fallos 326:3899), ratificado en las causas C.2374.L.XLII "Casa Casmma S.R.L. s. Concurso Preventivo s. Incidente de Verificación Tardía (promovido por la Municipalidad de La Matanza) s. Recurso de Hecho" (Fallos 332:616); M.377.XXXVII "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L. s/ejecución fiscal" (Fallos 332:2108) y B.879.XXXVI "Bruno, Juan Carlos c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa" (Fallos 332:2250) y "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c. Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otros. Demanda contencioso administrativa" [sent. de 05-11-2019, considerando 5°].

En ese andar, también ajustó sus pronunciamientos en la misma materia a la doctrina de la Suprema Corte Bonaerense en las causas C. 81.253 "Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta" (sent. del 30-5-2007) y C. 99.094 "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Fadra S.R.L., López Osvaldo y Locato Emilio Tomás s. Apremio" (sent. del 14-7-2010) y A. 69.340 "Manuel Angel Mato y Cía. S.H. y otros" (sent. del 16-5-2012).

El referido criterio de juzgamiento, que empezó a delinearse en los albores de la puesta en funcionamiento de la Cámara de Apelación [cfr. a modo de ejemplo causas **P-1074-BB1 "Patagonia Motors S.A."**, sent. del 15-9-2009; **P-1598-MP1 "Capiel"**, sent. del 9-2-2010; **P-1756-BB1 "Calabró"**, sent. del 04-5-2010, **P-2912-MP2 "Barragan y Cía."**, sent. del 07-2-2012], se mantuvo inalterable hasta la actualidad y sin dejar de reconocer que en el seno de la Suprema Corte de Justicia provincial comenzaba a perfilarse la apertura de un debate en la temática con visiones divergentes a aquellas monocordes previas a la sanción del Código Civil y Comercial [v.g. causa S.C.B.A. A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Recuperación de Créditos SRL. s. Apremio", sent. de 16-5-2018, del voto de la minoría].

Hogaño nos enfrentamos a un escenario más complejo: períodos fiscales cuyos vencimientos acontecieron durante la vigencia del Código Civil Velezano [con el consecuente *dies a quo* para el computo del plazo de prescripción exteriorizado cuando aquel ordenamiento sustantivo era aplicable], empero con un plazo de prescripción corriendo al tiempo de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial [1-08-2015] lo que demanda echar mano a otros criterios para determinar el alcance de las variadas facetas del instituto analizado -v.gr. plazo restante, suspensión, interrupción, dispensa-, teniendo en cuenta la habilitación legal que el novel ordenamiento civilista brinda a las legislaturas provinciales para regular la prescripción liberatoria en materia de tributos.

**2.3.2.** Es aquí en donde entra a tallar la argumentación del Fisco apelante respecto de la referida habilitación, contrapuesta a la visión del ejecutado quien esgrime su defensa de prescripción con una lectura directa y sin matices del precedente "Filcrosa" para todo lo debatido en autos. Y de este contrapunto esta Alzada no puede desentenderse, pues el propio sentenciante de grado hubo adoptado un criterio de adjudicación del caso que importó extrapolar el criterio de "Filcrosa" a una realidad normativa novedosa e inexistente al tiempo de acuñarse aquel precedente y su progenie *[en el caso, aquellas circunstancias definidas en el****punto 2.1.[ii]*** precedente].

En los puntos siguientes, se expondrá la línea argumental con vista en la realidad compleja que posee la causa.

**2.3.2.1.**Criterios aplicables para los períodos corridos antes de la entrada en vigencia del C.C.C. *Dies a quo*. **Escenario descripto en el punto 2.1.[i] precedente.**

Siendo que la parte demandada articuló la excepción de prescripción planteando la inconstitucionalidad de los preceptos del Código Fiscal a tenor de los lineamientos de la doctrina sustentada en las causas "Filcrosa" y "Volkswagen", cabe aquí reiterar el juicio de constitucionalidad respecto de las normas fiscales provinciales aplicables a la luz de lo reglado en el anterior Código Civil.

Debe recordarse que el art. 159 del Código Fiscal (t.o. 2011) prevé que "los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingresos del gravamen" (subrayado agregado).

El primero de los supuestos descriptos parece dirigido al crédito cuyo pago se requiere en autos.

El Código Civil -t.a.-, por su parte, establecía en el art. 3956 que "la prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación".

A tenor del expreso planteo de los apremiados, cabe expedirse en punto al *terminus a quo* y contrapuestas ambas normas -la del Código Civil [t.a.], vigente a las fechas de vencimientos de cada período identificado en el título ejecutivo, y la del Código Fiscal- queda a la vista que el legislador provincial amplió indebidamente a través de la fijación del punto de inicio del cómputo, el plazo prescriptivo de cada obligación reclamada, si se considera que respecto a los montos omitidos de ingresar y por tanto exigibles al Agente de Recaudación, el referido plazo comenzaría a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las acreencias que el Fisco considera adeudadas por los ejecutados.

No otra conclusión podría extraerse, si advertimos que cada crédito que conforma el título ejecutivo fue determinado respecto de la sociedad apremiada en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Percepción (actividad IIBB: 0151110 Matanza de ganado bovino y procesamiento), contribución mensual, y por los períodos: 81/2014 (venc. el 20-2-2014); 82/2014 (venc. el 20-3-2014); 83/2014 (venc. el 23-4-2014); 84/2014 (venc. el 21-5-2014); 85/2014 (venc. el 25-6-2014); 86/2014 (venc. el 24-7-2014); 87/2014 (venc. el 25-8-2014); 88/2014 (venc. el 24-9-2014); 89/2014 (venc. el 24-10-2014); 90/2014 (venc. el 25-11-2014); 91/2014 (venc. el 22-12-2014); y 92/2014 (venc. el 23-1-2015).

En este contexto, cuando el Fisco reclama específicamente la obligación no saldada junto con los intereses que estos devengan desde su mora particular (incluso después de concluido el año fiscal al que acceden), la conclusión respecto a cuál debe ser el *dies a quo* del plazo prescriptivo no genera mayor margen de dudas, pues tal fecha es la del vencimiento de las particulares obligaciones que se reclaman. Cabe señalar que el Fisco emite sus títulos de deuda, ya sea reclamando determinadas sumas del impuesto o, en su caso, el pago integral del impuesto -o de saldos por diferencias en lo ingresado- por determinado año calendario. En este sentido, es el propio Fisco el que diferencia si reclama los montos a los que el contribuyente y o agentes de recaudación está obligado mensualmente a ingresar o si, por el contrario, cumplido el año fiscal exige directamente el pago del total omitido o no ingresado por Impuesto por los Ingresos Brutos. Estos dos escenarios, en tanto responden a situaciones disimiles, poseen diferentes *dies a quo* en su plazo de prescripción. En el caso de autos, en el que el Fisco generó un título ejecutivo por determinadas sumas mensuales adeudadas a las que caracteriza como "Omisión de Pago -Art. 61, 1º párrafo C.F t.o. Incumplimiento de presentación de dd.jj.-art. 60, 6º párrafo C.F t.o." -según se desprende de la sección Observaciones del Título Ejecutivo- con más sus intereses desde la fecha consignada para cada uno de los períodos identificados, es de lógica consecuencia advertir que la acción habría nacido al cabo de cada uno de esos meses y no al culminar el año fiscal correspondiente. En este contexto, debe computarse el término prescriptivo desde el vencimiento de la obligación, conforme lo dispuesto por el art. 3956 de Código Civil -vigente a la época de los vencimientos consignados-, resultando, en el caso concreto, que el plazo comenzó a correr el primer día hábil posterior al vencimiento de cada anticipo mensual reclamado [cfr. doct. S.C.B.A. causa A. 73.474 "Necotrans S.A.", sent. de 25-02-2021, por mayoría]. Lo aquí expuesto descarta la postura propuesta del Fisco, dirigida a sostener la anualidad del tributo reclamado y la fijación del *dies a quo* "a partir del 1 de enero del año siguiente al correspondiente ejercicio fiscal", toda vez que tal tesitura integró la minoría del Supremo Tribunal en la citada causa "Necotrans S.A."

A partir de lo anterior he de decir que resulta acertado el criterio propugnado por el juzgador en cuanto examinó la defensa de prescripción a la luz de las normas que al respecto contiene el Código Civil [t.a.], pues es claro que el precepto del Código Fiscal bonaerense regulatorio de dicho instituto [art. 159, t.o. 2011], resulta incompatible con las directrices emanadas de la ley de fondo, y su aplicación perjudique a la defensa de los apremiados (doct. esta Cámara causa **P-3230-MP2 "Petrolera Mar del Plata S.A."**, sent. del 7-9-2012). Así, la declaración de inconstitucionalidad de la referida norma del digesto tributario bonaerense, bajo el contexto analizado, resulta correcta.

**2.3.2.2.**Luego de la entrada en vigencia del C.C.C., cabe desentrañar cuáles normas se aplican para la prescripción de los tributos locales en lo referente a sus causales de suspensión, interrupción y de dispensa. Especial atención a las circunstancias definidas en el **punto 2.1.[ii]** precedente.

Y aquí, habré de reiterar la posición que asumiera en las causas **P-11723-DO1 "Austral S.A. y** **otro/a"**, sent. del 28-06-2022 y **P-11955-BB1E "Alaux"**, sent. del 9-8-2022.

**[i]** Si desde la perspectiva del principio de división de poderes cabría reprobar toda norma sancionada por el Congreso de la Nación que tuviera por objeto dotar de una solución diversa a un caso o controversia ya sentenciado con carácter definitivo por los órganos del Poder Judicial [cfr. Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América, en *P laut v. Spendthrift Farm, Inc* (1995)], ello no sería el resultado cuando el Poder Legislativo, en uso de sus competencias y facultades constitucionales, dicta una ley cuyo texto permite superar -hacia el futuro, para casos no resueltos y sin falencias constitucionales-, una determinada línea hermenéutica que sobre el punto en disputa, haya sido acuñada por el Poder Judicial en precedente anteriores. El debate al que me aboco en el presente caso calza en el molde del segundo universo.

Sea dicho que como única autoridad de la Nación para dictar los códigos de fondos [art. 75, inciso 12 de la Constitucional Nacional] bien ha podido, a través de la sanción del Código Civil y Comercial singularizar institutos jurídicos que, por su esencia, desbordan los contornos del derecho privado e invaden territorios iuspublicitas, más cuando el propio constituyente federal acordó semejante encomienda "sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales". Probablemente la menor robustez jurisprudencial y doctrinaria en áreas del derecho administrativo - tributario presente al tiempo de la sanción del Código Velezano hizo que, antaño, el legislador federal no se encontrara demasiado compelido a formular las disquisiciones, resguardos de competencias y/o exclusiones que hoy se hallan en la reciente codificación del derecho privado.

Sin embargo, si el nuevo Código Civil y Comercial, de un lado, convalidó aquella prolífera discusión doctrinaria cuya prédica perseguía habilitar la regulación legislativa nacional y provincial de la responsabilidad del Estado por separado [arts. 1764, 1765 y ccdtes. del C.C.C.], trazando una línea divisoria con la dogmática privatista de la responsabilidad como fuente de la obligación de resarcir, también echó luz -del otro- sobre las prerrogativas provinciales en materia de obligaciones tributarias, territorio en el cual la dogmática constitucional estuvo dotada de mayores certezas que dudas sobre la concurrencia de competencias entre los Estados provinciales y la Nación. Como bien expresa el señor Juez doctor Soria en su voto en el precedente "Recuperación de Créditos" ya citado, como "*primer intérprete de sus propias competencias, el Congreso de la Nación ha valorado que normar el plazo de prescripción de los tributos provinciales es un asunto ajeno al derecho privado y a la cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12, Const. nac.), inherente a los ordenamientos locales. Más que dar cuenta de un nuevo deslinde de competencias, ha efectuado un reconocimiento acerca de los límites de sus potestades y, por contraste, del alcance de las que conciernen a las provincias*".

Por cierto, varios de los argumentos plasmados en los considerandos del precedente "Filcrosa" han perdido sustentabilidad a tenor de lo actuado por el Congreso de la Nación al sancionar el nuevo Código Civil y Comercial. Ha sido la propia autoridad federal dotada de competencia para sancionar los códigos de fondo -el Congreso- la que ha desautorizado algunas de las apreciaciones del Máximo Tribunal Federal; en efecto, fue el Poder Legislativo el que hubo entendido que la puesta en práctica de la referida delegación constitucional del art. 75 inciso 12, aunque tuvo por finalidad el logro de un sistema homogéneo de leyes, no demanda descuidar, por cierto, que existen materias que admiten un ejercicio concurrente de competencias por los gobiernos provinciales y el gobierno federal. Y desde allí, en un sendero de desenvolvimiento más armonioso entre las autoridades nacionales y las provinciales, el Congreso Nacional ha reconfigurado el tamiz con el cual p racticar el test de constitucionalidad de normas tributarias provinciales: en la diagramación de institutos jurídicos indistintos tanto al derecho privado y al derecho público [la prescripción de las obligaciones, por ejemplo], ya no media la insoslayable finalidad de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, frente a la cual las Provincias deben resignar en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente, sino lo que cabe auscultar y resguardar es **una coherencia de todo el ordenamiento jurídico** (art. 2 *in fine* del C.C.C.),en el entrelazado juego de sus múltiples subsistemas (de derecho convencional, de cuño federal y de enraizamiento provincial) y a partir de allí, trazar un juicio de razonabilidad y/o proporcionalidad, con vectores vinculados a la seguridad jurídica, a la búsqueda del bienestar general, al logro del progreso acompasado de las partes con el todo y al respeto del principio de similitud de trato ante las cargas públicas, entre otros posibles paradigmas de análisis.

Podría actuar como colofón de lo hasta aquí plasmado, la prevención hecha por el señor Juez doctor Soria en la ya citada causa "Recuperación de Créditos": no será posible argüir -sin más- que "*merced a la letra los preceptos de la nueva codificación, las provincias pudiesen fijar plazos de prescripción de cualquier, extensión temporal, sin guardar la mínima racionalidad ni la prudente armonización con los vigentes para similares situaciones tributarias en el ordenamiento impositivo local comparado y en el federal; objetable postura a la que -acaso como efecto indeseado- podría conducir la lectura estrecha de los citados arts. 2532 y 2560."*

**[ii]** En fin, los arts. 2532 y 2560 del C.C.C. son un faro que indica cómo en el nuevo siglo, el Congreso de la Nación cual experimentado cirujano de la historia del federalismo argentino, ha ejercido la competencia delegada del art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, "sin alterar las jurisdicciones locales", aunque a sabiendas que aquello reconocido por los preceptos aquí analizados no importa un cheque en blanco a las provincias sino el desplazamiento del juicio valorativo de su contenido hacia otro campo de análisis hermenéutico, respetuoso de lo diverso pero no ajeno a la razonabilidad del conjunto.

En suma, para acreencias tributarias provinciales, incluso aquellas en las que su exigibilidad en el título ejecutivo sea anterior a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial, luego de la fecha de entrada en vigor del Código Civil y Comercial, ya no podrá extrapolarse sin más el contenido del precedente "Filcrosa" a la hora de examinar las variadas facetas que deriven de defensas de prescripción blandidas por los apremiados. En todo caso, si los litigantes empuñan un cuestionamiento sea a los plazos de prescripción, sea a los restantes componentes del instituto de extinción liberatoria de las gabelas -causales de suspensión e interrupción, dispensas, entre otras- contemplados en el ordenamiento fiscal bonaerense, el escrutinio judicial ya no podrá hacerse con el solitario acompañamiento de lo plasmado en el caso "Filcrosa", sino que requerirá de un juicio más complejo, en el que el principio de razonabilidad y/o proporcionalidad jugará un rol gravitante, sin perjuicio de sopesarse adicionales consideraciones, alguna de ellas reseñadas en párrafos precedentes.

Como bien se ha dicho, el poder legisferante provincial en la materia no puede ser ejercido si no sortea el test de interdicción de la arbitrariedad regulatoria, o, dicho de otra forma, sin pasar por una mesurada revisión de su razonabilidad [cfr. voto del señor Juez doctor Soria en causa S.C.B.A. A. 72.776 "Cazón", sent. de 31-08-2021].

**2.3.3.** Fijado el marco de análisis, adelanto que aquellos períodos declarados prescriptos por el *a quo* que le causan agravio al Fisco recurrente, habré de juzgarlos inexigibles, incluso sin recurrir al precedente "Filcrosa" en lo tocante al examen de las causales de suspensión y dispensa esgrimidas por el Fisco.

Recordando que el plazo de prescripción aplicable al caso es el de cinco (5) años, y decidido aplicar como *dies a quo* el primer día hábil posterior al vencimiento de cada período reclamado en la cartular [según el razonamiento llevado a cabo *supra*], resta determinar -en lo que sigue- los criterios aplicables en la consideración de las demás facetas relacionadas con el instituto de la prescripción que la integran y hacen operativa, según la alegación de las partes.

La parte demandada dejó planteado -al oponer su excepción- que efectuada una comparación entre las normas del Código Fiscal aplicables y la normativa superior del Código Civil y en atención a la preeminencia de la segunda por expreso mandato constitucional (art. 31 C.N.) y los precedentes jurisprudenciales que citó al efecto, la inconstitucionalidad del art. 161 -inc. a)- en cuanto extendió la causal de suspensión de la prescripción hasta los 90 días posteriores a la notificación de la resolución que rechazó el recurso de reconsideración, en clara contradicción con lo reglado en el art. 3986 -2° párrafo- del Código Civil, que resultaría aplicable a autos respecto de los períodos ejecutados.

El Fisco, pretendiendo argumentar en torno a la vigencia de su crédito, pregonó al contestar la excepción la verificación en el caso de circunstancias con la virtualidad de suspender el curso de la prescripción, de un lado, la intimación administrativa al pago del monto del tributo determinado, que conforme lo reglado en el art. 161 -ap. "a", primer párrafo- del Código Fiscal (t.o. 2011) suspendió por un (1) año el curso de la prescripción; y de otro, la interposición por la parte accionada de un Recurso de Reconsideración ante el Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, cuyo efecto -según lo previsto en el art. 161 -ap. a, segundo párrafo *in fine*- del Código Fiscal (t.o. 2011)- sería prolongar la suspensión antes referida hasta los noventa (90) días posteriores a la notificación de la resolución respectiva. Finalmente, recién en apelación, argumentó en torno a la dispensa prevista en el art. 3980 del Código Civil.

El contrapunto suscitado entre los litigantes demanda llevar a cabo el juicio valorativo descripto en el punto "**2.3.2.2."** precedente, siempre recordando que la razonabilidad, consiste en la adecuación de los medios fijados por la reglamentación a la obtención de los fines que determinan la medida con el propósito de que tales medios no luzcan infundados o arbitrarios, esto es, desproporcionados o descalzados de las circunstancias que los motivan y la finalidad que se procura satisfacer (v. C.S.J.N. Fallos 322:270). Y traduciéndose la razonabilidad en la elección de la alternativa más racional [aspecto técnico] y más justa o equitativa [aspecto valorativo] de todas las posibles para obtener el fin deseado (v. Linares, Juan Francisco; "Razonabilidad de las leyes", ed. Astrea, 1970, pág. 107), luce irrefutable que para determinar si en un caso dado se observó o no el "principio de razonabilidad" se deben ponderar los datos objetivos [circunstancias fácticas y jurídicas en que se desarrolla la causa] con sensatez y prudencia, de manera tal de armonizar las razones que justifican la restricción estatal con el principio *pro libertate* según el cual, las limitaciones a las libertades individuales deben exigir el mínimo sacrificio con el máximo de los resultados (v. Fiorini, B.; "Derecho Administrativo", T.II, Bs. As. Ed. Abeledo Perrot, 2° ed., 1976).

Teniendo presente lo anterior, adelanto desde ahora que la labor planteada habrá de conducir a una respuesta contraria a los intereses del Fisco.

**[i]** El mencionado art. 161 apartado a) del Código Fiscal (t.o. 2011) prescribe -en lo que aquí resulta de interés- que "S*e suspenderá por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación en los supuestos que siguen: a) desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a la acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado (.) Cuando se hubiere interpuesto recurso de reconsideración ante el Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la suspensión se prolongará hasta los noventa (90) días posteriores a la notificación de la resolución respectiva.*".

Desde la hermenéutica que propone el Fisco, la referida norma justifica la vigencia del crédito cuyo cobro persigue mediante el presente apremio, toda vez que el plazo de cinco años fijado para exigir el pago de los anticipos reclamados, quedaría extendido a aproximadamente un total de **siete años**.

Es que su lógica propone contabilizar el plazo de prescripción de cinco años (v. art. 157), más un (1) año de suspensión [v. art. 161 apartado a) -primer párrafo- del Código Fiscal (t.o. 2011), por la notificación de la Disposición Delegada n° 5413/18 emitida el 9-8-2018] y siendo que el recurso de reconsideración fue interpuesto mientras aún se encontraba vigente el plazo para interponer la acción judicial de cobro, el curso de la prescripción quedaría suspendido por todo el tiempo que le demande a la Administración resolver el recurso de reconsideración, con más 90 días hábiles administrativos contados desde su notificación (v. art. 161 ap. a, segundo párrafo in fine). Así, **en la especie** **el mentado plazo iniciado el 23-1-2015 finiquitaría al menos en enero de 2022**.

**[ii]** Expuesto en tales términos la postura actoral e iniciando ya el análisis propuesto, cabe señalar que -en principio- no luciría palmariamente irrazonable el plazo de suspensión fijado en un (1) año a partir de la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a la acciones y poderes fiscales para exigir el pago del tributo intimado (v. art. 161 -inc. "a", primera parte-). Es que, el tiempo allí fijado -de un lado- se compadece no solo con el estipulado en varias otras de las jurisdicciones provinciales (v.gr. Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, Código Fiscal de la Provincia de Córdoba; todos según la redacción vigente al año 2022), sino también con el empleado en la órbita federal -Ley 11.683-. Además, tampoco la extensión de la suspensión luciría irremediablemente irrazonable si se la compara con el plazo de prescripción legalmente estipulado para perseguir el cobro de las acreencias (v. art. 157 del Código Fiscal local -t.o. 2011-).

**[iii]** Ahora bien, en mi parecer, lo previsto en el art. 161 ap. "a" segundo párrafo *in fine* del Código Fiscal (t.o.) no detenta igual atributo de razonabilidad, si se practica una lectura lineal del precepto como lo postula el apoderado fiscal.

El citado precepto establece que "cuando se hubiere interpuesto recurso de reconsideración ante el Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la suspensión se prolongará hasta los noventa (90) días posteriores a la notificación de la resolución respectiva".

En primer lugar, cabe señalar que el Fisco -luego de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial- estaría habilitado a regular una prolongación de la suspensión de prescripción como la prevista en el precepto examinado, pues la interposición de un recurso de reconsideración impide al ente recaudador iniciar la ejecución de sus acreencias [cfr. art. 117 del Código Fiscal]. Empero, esa prerrogativa está sujeta a los límites que impone la razonabilidad del medio elegido para preservar la acreencia fiscal y, desde tal atalaya, con el objetivo de esclarecer el argumento, juzgo de interés recordar cuál es la regulación que prevé el Código Fiscal del trámite administrativo a realizar para brindar respuesta al recurso de reconsideración, toda vez que lo allí reglado resulta esencial para acordar un justo alcance a lo estipulado en el art. 161 ap. "a" segundo párrafo *in fine*.

El Código Fiscal (t.o. 2011), en su art. 115, establece que "*contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los quince (15) días de notificado, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos: a) Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación*.". Por su parte, el art. 118 estipula que "*interpuesto el recurso de reconsideración, las actuaciones deberán remitirse, en el término de cinco (5) días contados desde su presentación, al superior jerárquico facultado para su sustanciación. El recurso de reconsideración deberá ser resuelto en el término de sesenta (60) días de recibido, si no se ofreciese una ampliación de la prueba producida en la etapa previa de determinación de oficio y eventual instrucción de sumario y requerirá informe previo emanado de las áreas con competencia técnica legal de la Autoridad de Aplicación*.". Por último se deja establecido que ". *podrá ofrecerse la ampliación de prueba que, de resultar pertinente, deberá producirse en el término de veinte (20) días de notificada su admisión por el funcionario a cargo de la tramitación del recurso."*.

Es la propia norma comentada la que estipula que el tramite fijado para sustanciar el recurso de reconsideración debería insumir un total de 85 días -en caso de haberse admitido ampliación de prueba- y de 65 días de no resultar necesaria tal ampliación. Entonces lo anterior conduce a interpretar que: **a)** la norma analizada contiene un supuesto de suspensión de prescripción cuyo plazo no puede ser superior a 85 o 65 días -según sea el caso-; **b)** que la suspensión perdurará por noventa días más a partir de la fecha de la notificación de la resolución que rechazó el recurso (v. art. 161 ap. a, segundo párrafo *in fine*), siempre que se hayan cumplido con aquellos plazos máximos, período adicional que luce razonable para ejecutar las tareas previas al inicio de juicio de apremio.

De no predicarse una lectura como la precedentemente expuesta, se podría llegar a convalidar una extensión del plazo de suspensión "sine die", sujeta exclusivamente a la voluntad del Fisco acreedor en no resolver tempestivamente el recurso de reconsideración impetrado por los contribuyentes, escenario que transunta no solo irrazonabilidad sino incluso ejercicio abusivo del derecho [art. 10, segundo párrafo del C.C.C.]. La postura actoral no pretende más que realizar una aplicación literal y mecánica de lo reglado en el citado art. 161 inc. a) segundo párrafo *in fine* al caso, desentendiéndose de las otras normas insertas en el mismo ordenamiento tributario que le fijan un marco de actuación acotado a sus reglas a la Autoridad tributaria provincial. De tal forma, la aplicación lineal al caso del manteado art. 161 inc. a segundo párrafo *in fine*debe quedar excluida, por irrazonable y en tan sentido, la declaración de inconstitucionalidad formulada por el **a quo** debe mantenerse por cuanto la aplicación de la norma al asunto particular -en los términos pregonados por el Fisco al repeler la excepción- es contraria a los principios, derechos y garantías consagrados por la Constitución ("*unconstitutional statute as applied*"), supuesto en el cual los efectos del pronunciamiento no operan más allá de la contienda.

En suma, en el caso analizado, el 14-8-2018 los demandados interpusieron recurso de reconsideración. No habiendo alegado y probado el Fisco -que invoca la causa de suspensión- que el trámite de dicho recurso requiriera de la producción de prueba, habré de considerar un plazo de suspensión de 65 días hábiles administrativos, empero no corresponderá adicionar los 90 días restantes posteriores a la notificación del acto que resuelve la impugnación administrativa, por cuanto el Fisco sobrepasó en demasía aquel plazo para resolver.

Practicando hasta aquí el cómputo del plazo de prescripción junto a las causales de suspensión esgrimidas por el Fisco aunque con las limitaciones que dimanan de la aplicación del principio de razonabilidad y de la obligación de la judicatura de evitar el ejercicio abusivo del derecho, se obtiene el siguiente guarismo, respecto del último de los períodos declarados prescriptos por el Fisco:

* *Dies a quo*: 23-01-2015
* Primer segmento de prescripción corrida: desde el 23-01-2015 hasta el 10-08-2018 -notificación de la Disposición Delegada a la sociedad coejecutada, única deudora a tenor de lo votado en la primera cuestión planteada-, esto es: tres [3] años, seis [6] meses y dieciocho [18] días.
* Suspensión por un año hasta el 10-08-2019 - art. 161 ap. "a" primer párrafo del Código Fiscal-
* Prolongación de suspensión por sesenta y cinco [65] días hábiles administrativos - art. 161 ap. "a" segundo párrafo *in fine* del Código Fiscal, con los límites impuestos por el principio de razonabilidad-.

Con ello en miras, cabe concluir que al tiempo de interponer la presente ejecución [05-11-2021], el plazo de prescripción se encontraba largamente fenecido para el último de los períodos reclamados, lo que propaga los efectos extintivos hacia los más añejos contenidos en el título.

**[iv].**En nada modifica lo anterior, aquel agravio esgrimido por el apoderado fiscal por el que le reprocha al juez de grado no haber sopesado la dispensa del art. 3980 del Código Civil [t.a.] en beneficio de la pervivencia del crédito fiscal.

Varias razones permiten descartar el motivo de impugnación.

De un lado, al tiempo de contestar la excepción de prescripción, el Fisco no alegó que las aristas del presente caso permitieran al juez echar mano a tal excepcional habilitación en beneficio de la acreencia en ejecución.

Del otro, de darse los supuestos reglados por la norma, la dispensa solo cabe ser aplicada cuando el plazo de prescripción expiró mediando un impedimento para ejercer la acción, circunstancia que a tenor de lo reseñado *supra*, no ocurrió en el presente caso.

Y finalmente, siendo que en la causa, al tiempo que podría haberse invocado la dispensa de prescripción, ya no regía el art. 3980 del Código Civil -t.a.-, mal podría reprochársele al **a quo**no haber aplicado un precepto derogado.

**II.** Con todo, teniendo presente los conceptos hasta aquí desarrollados, debería rechazarse el recurso de apelación intentado por el Fisco y confirmar la sentencia de grado aunque parcialmente por otros fundamentos, con costas al Fisco vencido (v. art. 25 ley 13.406; arts. 68 y 556 del CPCC).

Con el alcance indicado, voto a la segunda cuestión por la **negativa**.

**A la segunda cuestión planteada el señor Juez doctor Ucín dijo:**

Adhiero al voto del señor Juez doctor Riccitelli con exclusión de lo allí señalado en el apartado **I.2.3.2.2 [i]** -párrafos primero a quinto, inclusive-, **I.2.3.2.2. [ii]** -párrafos segundo y tercero- y **I.2.3.3.** -quinto párrafo, parte inicial-, en tanto entiendo que la solución postulada para la temática allí analizada se abastece de modo suficiente con los restantes fundamentos brindados en sustento de su parecer.

Con el alcance indicado, voto, pues, por la **negativa.**

**A la segunda cuestión planteada el señor Juez doctor Mora dijo:**

Adhiero al voto que abre el Acuerdo, con exclusión de lo allí señalado en el apartado I.2.3.2.2 [i] -párrafos primero a quinto, inclusive-, I.2.3.2.2. [ii] -párrafos segundo y tercero- y I.2.3.3. -párrafos quinto y sexto-, por entender que la solución postulada abastece de modo suficiente los restantes fundamentos brindados en sustento de su parecer.

Con el alcance indicado, voto por la **negativa.**

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

**SENTENCIA**

**1.**Hacer lugar al recurso de apelación intentado por los codemandados y revocar el parecer vertido en el grado. Consecuentemente, declarar la inconstitucionalidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011) en lo atinente a la situación de los codemandados y con ello, hacer lugar a la excepción de inhabilidad de título por falta de legitimación pasiva opuesta Hugo Alberto Di Doménico y Héctor Miguel Di Doménico, con costas al Fisco vencido (v. art. 25 ley 13.406; arts. 68 y 556 del CPCC).

**2.** Rechazar el recurso de apelación intentado por el ejecutante y confirmar la sentencia de grado aunque parcialmente por otros fundamentos, con costas al Fisco vencido (art. 25 ley 13.406; arts. 68 y 556 del CPCC).

**3.** Diferir la regulación de honorarios por los trabajos de segunda instancia para su oportunidad (art. 31 ley 14.967).

Regístrese, notifíquese por Secretaría electrónicamente (v. art. 10 del Anexo único del Acuerdo N° 4013/21 -t.o. Ac. SCBA 4039/21-. Hecho, devuélvanse las actuaciones a la instancia de grado