

Archivo enviado desde LexisNexis OnLine

27/ 08/ 2010 D\_revbsas\_08-10.zip REVBSAS08-3.TXT

Citar Lexis N° 0003/800913

Género:

Jurisprudencia anotada

Título:

Insinuación al pasivo concursal de créditos fiscales en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires

Autor:

Ferrero, L. Facundo

Fuente:

APBA 2010-8-899

CONCURSOS - 02) Concurso preventivo - d) Trámite hasta el acuerdo - 03.- Proceso de verificación - I) Incidente de revisión

---

Comentario a:

- Sup. Corte Bs. As., 2/9/2009 - Administración Federal de Ingresos Públicos

v. System Graphic S.A.,

## SUMARIO:

I. Introducción.- II. Determinaciones de oficio, liquidaciones y certificaciones de deuda tributaria.- III. La prueba de la causa en el proceso verificadorio.- IV. La prueba de la causa de los créditos fiscales.- V. Algunas reglas prácticas.- VI. La plataforma fáctica de los resolutivos en comentario.- VII. Doctrina de la Suprema Corte en materia de impuesto sobre los ingresos brutos.- VIII. ¿Una nueva doctrina legal a partir de los fallos en comentario?.- IX. Consideraciones finales

## I. INTRODUCCIÓN

La apertura del concurso preventivo o declaración en quiebra de una persona física o jurídica, particularmente cuando éstas desarrollan actividad mercantil, desde que es publicitada (arts. 27 a 29 [L NAC LY 24522 !!29] y 89 , ley 24522, LCQ) (nota)<FD 45001155 (1)> pone inmediatamente en marcha la estructura fiscal tendiente a la certificación y/o determinación de las obligaciones tributarias que este "contribuyente-concurtido" pudiese eventualmente adeudarle, a fin de solicitar su verificación en el concurso (arts. 32 , 125 [L NAC LY 24522 !!125], 126 , párr. 1, 200 y concs., LCQ).

Ello, amén de aquellos procedimientos determinativos de tributos que pudieran encontrarse ya iniciados con anterioridad a la presentación concursal, los

que, una vez concluidos en su sede natural (2), deberán insinuarse -normalmente por vía de la verificación tardía (art. 56 [L NAC LY 24522 !!56], LCQ)- en el pasivo concursal.

La labor determinativa no es en modo alguno una actividad discrecional para los organismos fiscales (3), sino que, al contrario, se trata de una actividad reglada, que deberá respetar el ejercicio del derecho de defensa de los responsables tributarios según los mecanismos previstos con carácter general por el derecho tributario formal (arts. 16 [L NAC LY 11683 !!16] y ss., ley 11683 -LPF- y 37 y ss., Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires).

En los fallos que comentamos (4) los vocales de la Suprema Corte de Justicia bonaerense parten de una misma premisa de razonamiento:

"...la liquidación de deuda impositiva realizada de acuerdo con el procedimiento tributario satisface las exigencias del art. 32 [L NAC LY 24522 !!32], ley 24522".

No obstante la aparente claridad de tal premisa, entendemos que la misma es interpretada de distinto modo por los integrantes del Máximo Tribunal provincial.

A nuestro criterio, la misma debe ser precisada en un doble sentido: por un lado, deben distinguirse aquellas determinaciones de oficio realizadas por el Fisco, sea sobre base cierta o presunta, respetando los procedimientos que a

tales efectos prevén las normas tributarias formales, de aquellas simples liquidaciones de deuda impositiva, practicadas necesariamente sobre base presuntiva y sin intervención del sujeto pasivo (conf. arts. 12 [L NAC LY 11683 !!12] y 31 , ley 11683 y 41 [L BUE LO 10397\_2004 !!41] y 50 , Código Fiscal) (5) .

Por el otro, la misma debe ser compatibilizada con los principios y normas que rigen los procesos concursales. En particular, las amplias potestades determinativas del Fisco encuentran límites en ciertos principios básicos del derecho concursal, como el respeto de la par condicio creditorum y el principio de conservación de la empresa; a su vez, sus determinaciones y liquidaciones deberán armonizarse con los efectos de "cosa juzgada" que, salvo dolo, se atribuyen a la sentencia verificatoria (art. 37 [L NAC LY 24522 !!37], LCQ).

A lo largo del presente comentario nos proponemos ahondar en las precisiones apuntadas para, luego de sentar nuestra postura, analizar críticamente la doctrina legal de los fallos del Alto Cuerpo provincial. Procuraremos, asimismo, plasmar algunas reglas prácticas que permitan determinar en qué casos y bajo qué condiciones se puede tener por satisfecha la carga de invocar y, en su caso, probar la causa de los créditos fiscales de origen nacional o provincial en los procesos concursales.

## II. DETERMINACIONES DE OFICIO, LIQUIDACIONES Y CERTIFICACIONES DE DEUDA

### TRIBUTARIA

Preliminarmente resulta conveniente tener presentes algunos conceptos propios del derecho tributario, cuya correcta delimitación consideramos necesaria para un correcto tratamiento de la cuestión.

La determinación tributaria (ascertamiento) es el "acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (an debeat); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat)" (nota)<FD 45001155 (6)>.

Los actos tendientes a la determinación de los tributos pueden realizarse a través de diferentes mecanismos receptados en la ley 11683 y en los Códigos Fiscales de provincia. Según el sujeto a quien la ley atribuye la facultad determinativa del impuesto, los procedimientos legales pueden clasificarse en tres:

a) Determinación por el sujeto pasivo: es la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea (7); en nuestro sistema legal tributario vigente tiene carácter de norma general (nota)<FD 45001155 (8)> (arts. 11, párr. 1, ley 11683 y 30 [L BUE LO 10397\_2004 !!30], inc. a, y 35, Código Fiscal).

Esta determinación no requiere de aprobación o acto complementario alguno de la Administración (9).

b) Determinación mixta: es la que efectúa la Administración con la cooperación del sujeto pasivo. En nuestro derecho vigente tiene alcance limitado y es un

procedimiento de excepción (10) , a diferencia de lo que ocurre en otros países, como Italia y Brasil, donde constituye la forma ordinaria o normal de fijar los tributos de mayor importancia (nota)<FD 45001155 (11)> (arts. 11 , párr. final, ley 11683 y 35 [L BUE LO 10397\_2004 !!35], 36 y concs., Código Fiscal).

c) Determinación de oficio: es la practicada motu proprio por la Administración (12) , sea que así esté determinado con carácter general para ciertos tributos (vgr., impuesto inmobiliario, automotor, etc. (13) ), o subsidiariamente en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo no presenta las declaraciones juradas o resultasen impugnables las presentadas, ya por circunstancias inherentes al acto mismo (omisión de datos; inexactitud, falsedad o error de los proporcionados; errónea aplicación de las normas fiscales), ya por carencia de elementos de verificación (falta o no exhibición de libros, registros y comprobantes; cuando los exhibidos no merezcan fe o sean incompletos) (14) . En estos casos la determinación deberá realizarse sobre base cierta, y sólo en su defecto sobre base presunta. Destacamos que la regla es la determinación sobre base cierta (15) (arts. 16 y ss., ley 11683 y 37 , párr. 2, 38 , 39 , 39 bis [L BUE LO 10397\_2004 !!39.bis], 101 y ss., Código Fiscal).

En los procedimientos determinativos de oficio "el Fisco debe intentar llegar

a la verdad de los hechos tal como realmente sucedieron. Debe, asimismo, conseguir todos los datos necesarios para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de la deuda tributaria" (16) .

Lo que, como veremos, asume mayor relevancia en el proceso verificadorio concursal.

El esquema descrito, no obstante, ha venido sufriendo ciertas mutaciones introducidas en pro del anhelo fiscalista de hacer efectiva una pronta y eficaz percepción de los tributos.

Así, ante la falta de presentación de declaraciones juradas por parte de los contribuyentes, y en forma paralela con los procedimientos determinativos subsidiarios generales (17) , la normativa fiscal habilita la emisión unilateral de simples liquidaciones de impuestos -siempre presuntivas- capaces de habilitar la ejecución particular del crédito autogenerado sobre la base de datos obrantes en la repartición, u otros datos que no siempre son suficientemente exteriorizados en las mismas (arts. 12 [L NAC LY 11683 !!12] y 31 , ley 11683 y 41 [L BUE LO 10397\_2004 !!41] y 50 , Código Fiscal).

Se trata de verdaderas excepciones al procedimiento determinativo reglado con carácter general en las normas tributarias como solución ante la hipótesis de falta de presentación de las declaraciones juradas (arts. 16 [L NAC LY 11683 !!16] y ss., ley 11683 y 37 y ss., Código Fiscal), resultando cuestionable su utilización en cuanto renuncian en forma anticipada a la determinación sobre base cierta del tributo (18) y no

contemplan el debido ejercicio del derecho de defensa por parte del obligado, lesionando -a nuestro entender- el debido proceso administrativo (art. 18 [L NAC CT S/N\_1994 !!18], CN).

Asimismo, estas liquidaciones han sido implementadas recientemente en la provincia de Buenos Aires como modo general de liquidación de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos, según la reforma introducida por ley 13850 (reglamentada por la resolución normativa ARBA 111/2008) al Código Fiscal, habiendo sido cuestionadas por la jurisprudencia, en cuanto se instaura un sistema que impide al contribuyente conocer con precisión los datos o informaciones que han sido utilizados por el Fisco para la determinación del tributo (19).

Tanto las determinaciones de oficio realizadas por el Fisco conforme a los procedimientos administrativos reglados en las normas tributarias como las simples liquidaciones impositivas habilitadas a efectos ejecutivos deben, a su vez, distinguirse de las certificaciones de deuda impositiva o previsional (boletas de deuda).

Estas últimas, a las que abundante jurisprudencia les ha atribuido carácter de verdaderos actos administrativos (20), son documentos previstos en la legislación tributaria para fundar la ejecución individual de los créditos fiscales, emitidos por diferentes conceptos supuestamente adeudados por los responsables tributarios (conf. arts. 92 [L NAC LY 11683 !!92], ley 11683 y 95, Código Fiscal) (nota)<FD 45001155 (21)>.



Advertimos, no obstante, que aun en este ámbito (ejecuciones individuales) resulta altamente reprochable que las mismas no cumplan en los hechos con los requisitos esenciales para ser consideradas verdaderos actos administrativos (art. 7 , ley 19549) y gozar por tanto de presunción de legitimidad (art. 12 , ley 19549) (nota)<FD 45001155 (22)>.

### III. LA PRUEBA DE LA CAUSA EN EL PROCESO VERIFICATORIO

El principio de universalidad (art. 1 , párr. 2, LCQ) en su faz pasiva impone a todos los acreedores de causa o título anterior a la presentación en concurso el deber -rectius: la carga- de concurrir a verificar sus créditos en el proceso según los procedimientos preestablecidos por la ley concursal (arts. 32 , 56 , 125 [L NAC LY 24522 !!125], 126 , párr. 1, y 200 [L NAC LY 24522 !!200], LCQ).

El denominado proceso verificadorio es el momento central del proceso concursal; se estructura en nuestra ley como un procedimiento de conocimiento que procura fijar definitivamente la masa pasiva mediante decisiones con fuerza de cosa juzgada material (23) y -salvo escasas excepciones en su proyección ultraconcursal- plena oponibilidad de su contenido (24) .

Pese al tenor literal del art. 32 , LCQ, a los fines

verificatorios, no basta con la sola invocación de la causa en el escrito de petición, sino que la misma debe ser acreditada, debiéndose acompañar al pedido "los títulos justificativos con dos copias firmadas" (arts. 32 [L NAC LY 24522 !!32] y 200 , LCQ). Ello se compadece con los efectos de cosa juzgada que, salvo dolo, son reconocidos a la sentencia verificatoria (art. 37 , LCQ).

Ahora bien, tratándose de títulos cambiarios, la abstracción reconocida como carácter esencial de los mismos, así como la necesidad de no excluir de la base de cómputo del acuerdo (art. 36 , in fine, LCQ) a acreedores reales escasamente documentados, entre otros fundamentos, han impuesto la necesidad de flexibilizar la carga probatoria de la causa del crédito en la etapa verificatoria tempestiva (arts. 32 y 200 , LCQ) (25) .

Prestigiosa doctrina con relación a la causa de los títulos de crédito, entendida como la relación jurídica fundamental que le da origen, ha considerado que en la etapa verificatoria necesaria bastará, "en principio, sólo indicarla", bien que precisa y circunstanciadamente (nota)<FD 45001155 (26)>.

Recordemos que "quien solicita la verificación de un crédito no acciona contra el deudor sino ante el concurso" (27) . De allí que, entre otras consecuencias, el reconocimiento del crédito efectuado por el deudor no tenga la virtualidad propia que cabe atribuirle al mismo en los procesos individuales, no siendo vinculante para el síndico ni el magistrado (nota)<FD

45001155 (28)>.

Aun aceptando que en la etapa verificatoria temprana las exigencias probatorias puedan ser flexibilizadas, no existe discusión doctrinaria ni jurisprudencial acerca de que en la etapa impugnativa eventual (revisión) deberá exigirse plena prueba de la relación jurídica fundamental (causa) (29) , y agregamos nosotros que de poco servirá haber flexibilizado el ingreso de aquellos créditos que luego no puedan ser adecuadamente acreditados en su existencia, legitimidad y cuantía.

Es que el proceso verificatorio concursal como proceso de conocimiento particularizado por la confluencia de intereses y partes no puede renunciar a esclarecer la verdad jurídica objetiva acerca del pasivo concursal (nota)<FD 45001155 (30)>, sea para su reestructuración acordada con los acreedores (concurso preventivo) o para fijar las condiciones y proporción en que los acreedores concurrentes participarán en la liquidación (quiebra).

#### IV. LA PRUEBA DE LA CAUSA DE LOS CRÉDITOS FISCALES

Ahora bien, tratándose de créditos fiscales, la propia noción de causa se torna compleja. Así, la doctrina ha discutido sobre la existencia misma de la noción y su necesidad como elemento independiente para el nacimiento válido de la obligación tributaria (31) .

No obstante, con importante doctrina (32) , y particularmente a efectos verificatorios, podemos valernos de otra noción

propia del derecho tributario material: el "hecho imponible", y así afirmar que a los fines vericulatorios la carga de probar la causa de la obligación tributaria se satisface con la demostración de la efectiva realización por parte del sujeto pasivo del supuesto fáctico (hecho generador) previsto en las normas como hipótesis condicionante de su nacimiento (33) .

Esto es, corresponde al Fisco acreditar el "acaecimiento" de la hipótesis legal condicionante del tributo (34) , y una vez demostrado, justificar la cuantía pretendida.

Ello nos conecta directamente con el acto determinativo del tributo, cualquiera sea el procedimiento seguido para su obtención, en tanto se trata del "medio de exteriorizar o documentar una situación general prevista por la ley (presupuesto material), en su proyección sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo -mediante aplicación de la alícuota correspondiente- el monto o quantum de la deuda" (nota)<FD 45001155 (35)>.

Conforme al régimen tributario vigente, a efectos de probar el acaecimiento fáctico del hecho imponible, el Fisco contará normalmente con el invaluable aporte del propio contribuyente, en cuanto las declaraciones juradas presentadas por éste serán la prueba directa de su configuración, atento al reconocimiento documentado que implican las mismas; ello, sin perjuicio de las potestades vericulatorias del Fisco (arts. 13 , ley 11683 y 36 , Código Fiscal) (36) .

Ante la falta o incorrecta presentación de las declaraciones juradas, las determinaciones de oficio realizadas por el Fisco respetando el derecho de defensa del deudor, sea sobre base real o presunta (por conocimiento directo o -en su defecto- indirecto o indiciario de la base imponible), en cuanto hayan respetado el procedimiento previsto en la ley con carácter general (arts. 17 y 18 , ley 11683 y 37 [L BUE LO 10397\_2004 !!37] a 39 bis , 101 [L BUE LO 10397\_2004 !!101] y ss., Código Fiscal), esto es, hayan priorizado la determinación sobre base cierta y, en todo caso, procurado la determinación de "la verdad de los hechos tal como realmente sucedieron", permitirán acreditar su configuración y fijar la cuantía del tributo.

Resumiendo, podemos afirmar, entonces, que las resoluciones administrativas determinativas de impuestos o aportes y contribuciones a la seguridad social, en la medida en que hayan respetado el debido procedimiento determinativo (arts. 1 y 7 , ley 19549) y resulten suficientemente fundadas (arts. 103 , Código Fiscal (37) y 108 , ley 7647, remisión del art. 4 , Código Fiscal), serán válidas a efectos de justificar la causa del crédito fiscal, salvo prueba en contrario (38) .

Sólo estas resoluciones, y no cualquier boleta de deuda, en cuanto cumplan con los requisitos relativos a la competencia y forma, sean dictadas luego de la tramitación de un debido procedimiento administrativo, con vista y posibilidades de ofrecimiento de prueba al administrado, luzcan debidamente

fundadas y motivadas en los hechos y el derecho aplicable, podrán ser presumidas legítimas (arg. arts. 7 y 12 [L NAC LY 19549 !!12], ley 19549).

A diferencia de las resoluciones determinativas de tributos, las certificaciones de deuda si bien pueden referir a diferentes conceptos tributarios a los fines de su ejecución individual, en los procesos concursales resultan de escaso valor probatorio, toda vez que no permiten acreditar la causa de los créditos insinuados, y ello es así aun admitiendo la flexibilización de los requisitos probatorios en la etapa verificatoria tempestiva, lo que en modo alguno puede suponer la inversión de la carga probatoria, en detrimento de la par condicio creditorum y la verdad jurídica objetiva que obra como norte del proceso verificatorio (nota)<FD 45001155 (39)>.

Incluso situándonos hipotéticamente en la posición más permisiva (nota)<FD 45001155 (40)> se observa que las mismas -así como las peticiones concursales de los procuradores del Fisco- están lejos de justificar adecuadamente las circunstancias particulares que explican la existencia del crédito, siendo éste un deber de inexcusable cumplimiento para aquel acreedor que pretende la verificación de un crédito, máxime si el mismo no luce suficientemente probado en su causa (41) .

Corolario de ello es que las certificaciones de deuda tributaria deban ser en todo caso adecuadamente complementadas a fin de tener por acreditada la causa de los créditos insinuados.

## V. ALGUNAS REGLAS PRÁCTICAS

Sobre la base de las consideraciones precedentes podemos ensayar las siguientes reglas prácticas:

- a) Cuando el Fisco certifica la existencia de una deuda que ha sido previamente determinada por el propio responsable del tributo pero cuyo importe no ha ingresado a las arcas fiscales, las certificaciones deberán ser complementadas con las declaraciones juradas de los contribuyentes -o sus reflejos de pantalla (42) -, por cuanto éstas exteriorizarán, sin perjuicio de las facultades verificadoras del Fisco, la realidad de los hechos imposables.
- b) Tratándose de tributos cuya determinación y liquidación ab origine y con carácter general corresponde al Fisco, bastará con que se acompañen las planillas determinativas del tributo de las que resulten la base imponible, la alícuota y los eventuales intereses liquidados.
- c) En cambio, cuando la determinación oficiosa del tributo resulta subsidiaria -consecuencia de la falta o incorrecta presentación de las declaraciones juradas por parte del contribuyente-, deberá acompañarse el expediente determinativo del tributo (sobre base cierta o presunta), el que concluirá -esta vez sí- con un verdadero acto administrativo (resolución), que normalmente estará debidamente fundado (conf. arts. 17 , párr. 2, ley 11683 y 103 , Código Fiscal), y,

consecuentemente, gozará (una vez firme) de presunción de legitimidad (art. 12 , ley 19549).

Dicha presunción, no obstante -consideramos-, admitirá prueba en contrario, aunque entendemos que ello sólo será posible por parte del síndico y los acreedores concurrentes, toda vez que el concursado contó con las instancias administrativas y judiciales especiales previstas en la ley 11683 [L NAC LY 11683] para impugnar la determinación (43) .

Ello, sin perjuicio de observar que cuando se adviertan graves irregularidades en el procedimiento administrativo tributario no impugnado, la llamada cosa juzgada administrativa deberá ceder frente al imperativo judicial de priorizar la determinación de la verdad jurídica objetiva por sobre los obstáculos meramente formales que se pudiesen alegar, máxime en el ámbito de un proceso caracterizado por la confluencia de partes e intereses -públicos y privados- como el concursal (44) .

d) Finalmente, consideramos que cuando los certificados de deuda refieran a supuestas obligaciones fiscales incumplidas, que el organismo recaudador se ha limitado a liquidar a efectos verifcatorios, sin previa vista al administrado, y sobre base siempre presuntiva (arts. 12 y 31 , ley 11683 y 41 y 50 [L BUE LO 10397\_2004 !!50], Código Fiscal), esto es, sin recurrir al procedimiento determinativo de los tributos reglado con carácter general para la hipótesis de falta de presentación de declaraciones juradas (arts. 16 [L NAC LY 11683 !!16] y ss., ley 11683 y 37 y ss.,



Código Fiscal), la existencia, causa y cuantía del crédito así insinuado no obrarán debidamente justificadas.

Ello, en cuanto, como hemos resaltado supra, aquellos artículos renuncian anticipada y deliberadamente a la determinación sobre base cierta del tributo, no imponiendo, asimismo, una determinación lo más aproximada cuanto sea posible a la realidad de los hechos imponibles que se pretende verificar, tal cual efectivamente pudieran haber acaecido.

En estos supuestos se prescinde completamente de la tramitación de un verdadero procedimiento administrativo, emitiéndose las liquidaciones a efectos vericatorios sin posibilidad de discusión en sede administrativa -sea por el concursado o por el síndico de la quiebra-, por lo que los mismos no podrían ser convalidados sin consagrar un procedimiento anómalo de determinación tributaria vía recurso de revisión concursal.

## VI. LA PLATAFORMA FÁCTICA DE LOS RESOLUTIVOS EN COMENTARIO

En la causa C. 97.755, "Administración Federal de Ingresos Públicos v. System Graphic S.A. s/ incidente de revisión" (sent. del 2/9/2009 de la Sup. Corte Bs. As.), el rechazo del crédito insinuado por el Fisco Nacional se asentó tanto en primera como en segunda instancia en la falta de prueba, en particular, en la falta de acompañamiento de las actuaciones administrativas de las que surja un procedimiento previo al certificado de deuda, respecto de los saldos, anticipos en distintos períodos del impuesto a las ganancias, impuesto a las ganancia mínima presunta, IVA y aportes y contribuciones al

régimen de la seguridad social supuestamente adeudados al Fisco Nacional, según certificados y liquidaciones emitidos unilateralmente por el Fisco conforme a su base de datos.

Se trataba, entonces, de lo que hemos denominado simples liquidaciones de impuestos expedidas por la AFIP mediante sistemas de computación (art. 12 [L NAC LY 11683 !!12], ley 11683).

En primera instancia el juzgado interviniente había destacado la insuficiencia de la documental acompañada para apoyar las diferentes insinuaciones, particularmente en lo tocante a las bases de cálculo utilizadas por el ente recaudador para la determinación de los tributos (consid. 8), y que las determinaciones se habían realizado sobre instrumentos unilateralmente emitidos conforme a la base de datos del Fisco, no habiéndose ofrecido pericial contable respecto de los conceptos insinuados (consid. 9) (nota)<FD 45001155 (45)>.

La sala 1ª de la C. Civ. y Com. Mar del Plata examinó que "...tanto los incidentes de verificación como los de revisión son procesos de conocimiento, con amplitud de debate y prueba, en los que se debe demostrar o desvirtuar la causa del crédito que se insinúa, siendo el incidentista quien tiene la carga de probar el crédito que esgrime o cuya pretensión pretende...", concluyendo que toda vez que "el reclamante no aporta elementos de convicción ni propone formas de prueba adecuadas que respalden y acrediten sus aseveraciones, no puede prosperar su pretensión revisionista".

La Suprema Corte provincial, por mayoría, rechazó el recurso extraordinario intentado por el Fisco Nacional, pero mientras que los Dres. De Lázari y Genoud entraron al fondo de la cuestión, los vocales Soria y Pettigiani hicieron hincapié en la falta de admisibilidad formal del recurso extraordinario. La Dra. Kogan, en minoría, hizo lugar al recurso extraordinario con sustento en posturas precedentes del Alto Tribunal provincial (46) .

En la causa C. 94.574, "Administración Federal de Ingresos Públicos - DGI v. Auto Nivel S.R.L. s/ incidente de verificación de crédito" (Sup. Corte Bs. As., sent. del 23/3/2010) la deuda resultaría de saldos (ajustes) por impuesto a las ganancias, al valor agregado y aportes y contribuciones a la seguridad, con sus multas e intereses, determinados de oficio por el Fisco, que a su vez se mostraban configurativos de la contravención reglada en el art. 46 [L NAC LY 11683 !!46], ley 11683, con sustento en las presunciones establecidas en los incs. a (graves contradicciones entre las constancias de los libros y documentos con el contenido de las declaraciones juradas) y b (consignación de datos inexactos en las declaraciones juradas) del art. 47 [L NAC LY 11683 !!47], Ley de Procedimiento Tributario Nacional, dando lugar a las respectivas multas (47) .

Se trataba de una deuda determinada siguiendo el procedimiento previo previsto para tal determinación y aplicación de las respectivas sanciones (art. 70 [L NAC LY 11683 !!70] y ss., ley 11683).

La sala 2ª de la C. Civ. y Com. Mar del Plata había revocado la sentencia de

primera instancia en cuanto declaró admisible la verificación de los créditos en concepto de saldo por impuesto a las ganancias, al valor agregado y seguridad social, destacando que en el caso no se había cumplido con la carga de demostrar la causa de las deudas reclamadas, pues "no habiéndose ofrecido prueba que corrobore técnicamente las liquidaciones practicadas por la AFIP, los resultados arrojados por los cálculos contables de fs. 200/201 vta. carecen de eficacia probatoria...".

No obstante, y a diferencia de lo acontecido en el primero de los fallos comentados, la deuda certificada por el Fisco, según el voto del Dr. De Lázzari, estaba acreditada en parte con las propias declaraciones juradas del contribuyente -que cabe entender resultaron impugnadas por el Fisco Nacional-, y en otros con copias del pertinente expediente administrativo, de donde surge el procedimiento seguido, lo que le permite al vocal preopinante corroborar que los certificados de deuda habían sido emitidos en legal forma (nota)<FD 45001155 (48)>.

Los vocales de la Sup. Corte Bs. As., con sustento en la adecuada acreditación de la causa de los créditos insinuados, resuelven por unanimidad admitir el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP. No obstante, se mantienen las diferentes posturas en el seno del Alto Cuerpo en torno a la respuesta al interrogante central: ¿cuándo debe entenderse debidamente acreditada la causa de los créditos fiscales en sede concursal?

## VII. DOCTRINA DE LA SUPREMA CORTE EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS

### BRUTOS

Previo al análisis de las consideraciones efectuadas por los vocales en los fallos bajo comentario, en atención al distingo que sugiere el Dr. De Lázzari entre el régimen de liquidaciones impositivas en el ámbito nacional y provincial, y a la remisión efectuada por la Dra. Kogan a los precedentes del Alto Cuerpo provincial respecto del impuesto provincial sobre los ingresos brutos, deben reseñarse los siguientes antecedentes:

A partir de la causa Ac. 76242, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ incidente de revisión en autos `Oustry, Jorge L. y otra s/ concurso preventivo' ", sent. del 7/2/2001, la Suprema Corte de Justicia provincial fijó la siguiente doctrina legal:

"El art. 40 , Código Fiscal (t.o. 1996) dispone que en los concursos civiles o comerciales serán títulos suficientes para la verificación del crédito fiscal, las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto, cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada por uno o más períodos fiscales y la autoridad de aplicación conozca por declaraciones anteriores y determinaciones de oficio la medida en que presuntivamente les corresponda tributar el gravamen respectivo.

"No habiéndose declarado en autos la inconstitucionalidad de tal norma, no se advierte la colisión jerárquica en que funda la Cámara su fallo, máxime cuando el mencionado artículo prevé el recaudo de admitir las liquidaciones cuando fueran expedidas por `funcionario autorizado' para el caso de incumplimiento

del responsable de la respectiva declaración jurada.

"En el caso que nos ocupa, la liquidación base de la deuda se encuentra suscripta por la directora provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, funcionaria que representa al organismo encargado de la recaudación, y cuyos actos gozan del carácter otorgado por el art. 979 , incs. 2 y 5, CCiv.

"Siendo ello así, cabe recordar que los instrumentos públicos hacen plena fe hasta que sean argüidos de falsos (art. 993 , CCiv.), trámite que en autos no fue efectivizado, como tampoco fue acreditado el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración jurada que hubiera obligado al Estado a liquidar sobre dicha base.

"Partiendo de estas circunstancias, tampoco se advierte que exista contradicción intrínseca entre la norma del art. 40 y el art. 32 , ley 24522, que reclama la 'indicación' del monto, causa y privilegios, siendo suficiente a este efecto, a mi juicio, la liquidación efectuada por el Fisco, autorizada por la legislación provincial... (en este sentido, ver 'Dirección Nacional de Recaudación Previsional v. Strasberg, Benito S. s/ quiebra ', de la C. Nac. Com., sala C, 22/11/1978, en LL 1979-A-476)" (49) .

Esta doctrina legal, que ha sido reiterada uniformemente por el Máximo Tribunal provincial (50) , mantiene plena vigencia hasta el presente; no obstante, nos permitimos aventurar que a partir de las

consideraciones vertidas en los fallos que comentamos comienza a perder la rigidez con que fue originariamente expuesta.

Debe tenerse presente, asimismo, que la propia doctrina legal, según es enunciada, limita su aplicabilidad a aquellos casos en que no se hubiese dictado la inconstitucionalidad del actual art. 41 , Código Fiscal (t.o. 2004), dejando abierta la respuesta para aquellos casos en que la cuestión fuese debidamente ingresada, con expresión clara de los agravios que la aplicación del dispositivo provocaría en el caso concreto (51) .

#### VIII. ¿UNA NUEVA DOCTRINA LEGAL A PARTIR DE LOS FALLOS EN COMENTARIO?

Los fallos que comentamos resultan de gran interés en cuanto -a nuestro criterio- entrañan en sí mismos un serio cuestionamiento a la propia doctrina legal del Alto Cuerpo, particularmente a partir del voto preopinante del Dr. De Lázari.

Como poníamos de resalto en la introducción del presente comentario, en ambas sentencias los vocales intervinientes parten una misma premisa de razonamiento:

"La liquidación de deuda impositiva realizada de acuerdo con el procedimiento tributario satisface las exigencias del art. 32 , ley 24522".

No obstante, el vocal preopinante en ambas sentencias, Dr. De Lázari, se ocupa de realizar las siguientes consideraciones (a las que adhiere el Dr. Genoud) respecto de la validez de dicha premisa:

"Sostener lisa y llanamente que las liquidaciones de deuda emitidas por el Fisco abastecen los requerimientos que establece el art. 32 [L NAC LY 24522 !!32], LCQ para proceder a la verificación de créditos sería establecer una regla general de la que se podría derivar que cualquier liquidación emanada de una autoridad pública sería suficiente para corroborar la causa y el monto del crédito. Esto no es así".

La afirmación, que compartimos plenamente, se aparta claramente de la doctrina legal tradicional que, según reseñamos (supra, pto. VII), considera que las liquidaciones de impuestos en cuanto emanen de autoridad pública constituyen instrumentos públicos que dan fe de su contenido y requieren del proceso de redargución de falsedad para ser invalidadas, y por tanto suficientes a efectos vericatorios. No obstante, continúa diciendo:

"A diferencia del tratamiento que el Código Fiscal de la provincia da a la cuestión -art. 41 , Código Fiscal-, en el que existe una disposición normativa expresa en la que se establece que la liquidación resulta `suficiente' elemento para tener por probada la causa del crédito, en el ámbito nacional no existe tal norma. Ello permite analizar con mayor detenimiento lo que debería tenerse en cuenta al momento de tener por satisfecho el recaudo de expresar y probar la causa del crédito".



Ante esta aclaración no cabe sino preguntarse: ¿puede acaso la previsión del art. 41 , Código Fiscal (t.o. 2004) enervar el análisis propuesto por el vocal para el juzgamiento de los créditos fiscales de origen nacional para el caso de tratarse de tributos de origen provincial? ¿Resultaría constitucional la norma en cuestión? La respuesta podría extraerse, a nuestro criterio, de las consideraciones que seguidamente efectúa el mismo vocal:

"...los certificados de deuda emitidos por el Fisco Nacional como por otros organismos fiscales gozan de la presunción de legitimidad, pero ella se configura una vez que los mismos fueren consentidos por la deudora o queden agotadas las instancias de revisión que las normas administrativas prevean. Es así que tales certificados y en esas condiciones -en principio- resultan suficientemente demostrativos de la causa del crédito exigida por los arts. 32 , 126 , y 200 [L NAC LY 24522 !!200], ley 24522" (el destacado le pertenece).

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

"No hay por tanto una aceptación mecánica de cualquier certificado de deuda emitido por el Fisco".

Sin perjuicio de aclarar que no son las certificaciones fiscales sino los

actos administrativos determinativos del tributo (resoluciones) los que pueden ser o no consentidos, y agotadas a su respecto las instancias administrativas, consideramos relevante la posibilidad introducida de atacar la legalidad del procedimiento determinativo fiscal, la constitucionalidad de las leyes base de la determinación o el derecho de defensa del concursado.

En lo relativo a este último aspecto destacamos que las denominadas simples liquidaciones impositivas, sean las mismas provinciales o nacionales (arts. 12 y 31 , ley 11683 y 41 [L BUE LO 10397\_2004 !!41] y 50 , Código Fiscal), de ordinario no son puestas en conocimiento del sujeto determinado sino directamente en la etapa verficatoria concursal, privándolo, por tanto, de poder consentirlas o dejar de hacerlo, o agotar a su respecto las instancias administrativas (52) .

Como explicáramos supra (pto. II), aquella normativa autoriza un procedimiento de excepción a fin de obtener la rápida percepción del tributo mediante su ejecución individual, pero no para su insinuación en un proceso de conocimiento como el verficatorio concursal (a excepción del art. 41 [L BUE LO 10397\_2004 !!41], Código Fiscal -t.o. 2004-), en cuanto renuncia anticipadamente a la constatación de la existencia y cuantía de la deuda sobre base cierta y no procura, ni en los hechos ni en la letra, acercarse a la realidad del hecho imponible, tal cual pudo acontecer.

Esto -consideramos- resulta lesivo del principio de la par condicio creditorum, en cuanto excluye al Fisco de la carga de acreditar la existencia

y verdadera cuantía de su pretensión vericatoria (arts. 32 [L NAC LY 24522 !!32], LCQ y 31 , CN) (53) .

Por otra parte, entendemos que el ingreso de estos presuntos montos al pasivo concursal redundará en definitiva en detrimento del dividendo concursal de los acreedores concurrentes, lesionando, asimismo, el principio de igualdad ante las cargas públicas (art. 16 , CN).

No consideramos, entonces, que las simples liquidaciones de impuestos puedan superar el control de constitucionalidad propuesto por el magistrado, aunque destacamos el relevante valor de esta doctrina, la que ha permitido valorar -a nuestro criterio- correctamente la solución justa de los recursos resueltos en los fallos que comentamos.

En el segundo de los fallos en comentario los Dres. De Lázzari, Kogan, Genoud, Soria y Pettigiani reeditan las mismas consideraciones y posturas sostenidas, aunque, a diferencia de la primera sentencia, los Dres. Soria y Pettigiani se pronuncian sobre el fondo de la cuestión.

Del voto emitido por el Dr. Soria se extrae que si bien adhiere a la tesis de la presunción de legitimidad de las certificaciones de deuda, abre no obstante el análisis sobre la eventual lesión al derecho de defensa del administrado, en los siguientes términos:

"...también carece de respaldo suficiente su aserto referido a la violación de su derecho de defensa en el trámite de determinación de los saldos de los

impuestos no ingresados, pues de las constancias administrativas surge que el organismo notificó en el domicilio fiscal del contribuyente la resolución 3179/2001, que dispuso la instrucción del sumario y lo citó para presentar su descargo".

Por su parte, el Dr. Pettigiani resaltó que

"no alcanzan las genéricas oposiciones de la concursada para acreditar la irregularidad del proceder del Fisco, ni se ha acreditado en la causa la falsedad de tales referidas actas, ni que se hubiere vulnerado el derecho de defensa de la concursada o el debido proceso legal en la determinación de la deuda fiscal, todo lo que sella adversamente la procedencia de tales objeciones" (el destacado es nuestro).

Surge, entonces, que la falta de aceptación de toda liquidación impositiva suscripta por autoridad competente como sustento suficiente para la admisión en el pasivo concursal ha pasado a configurar la mayoría en el seno de la Suprema Corte provincial; ello, en la medida en que, a excepción de la Dra. Kogan, todos los vocales han introducido el análisis del derecho de defensa del sujeto pasivo del tributo en sede administrativa, importando ello, a nuestro criterio, un apartamiento de la doctrina legal tradicional sobre la temática, al menos de la forma rígida en que fue enunciada originariamente respecto de los créditos provinciales.

## IX. CONSIDERACIONES FINALES

En los fallos que comentamos los vocales intervinientes de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires arriban a lo que, entendemos, fue la justa resolución de los recursos intentados por el Fisco Nacional, valorando con buen tino: en el primer caso, la falta de acreditación de un procedimiento previo a la liquidación de la deuda, así como de toda otra prueba destinada a complementar la liquidación emitida por el Fisco Nacional con sustento en los datos obrantes en sus sistemas de computación (art. 12 , ley 11683); en el segundo, por el contrario, admitiendo el ingreso al pasivo concursal de los créditos insinuados en cuanto se había acompañado el expediente determinativo de la deuda, correctamente tramitado en sede administrativa, con vista al sujeto pasivo del impuesto y de las sanciones tributarias (multas: art. 70 y ss., ley 11683), habiéndose diligenciado suplementariamente prueba pericial contable tendiente a la corroboración del crédito insinuado.

Si bien mantienen en principio la postura tradicional del Alto Cuerpo en la materia, en cuanto parten como premisa de razonamiento de que "la liquidación de deuda impositiva realizada de acuerdo con el procedimiento tributario satisface las exigencias del art. 32 , ley 24522", el análisis realizado por la mayoría de los vocales sobre el respeto al derecho de defensa del sujeto pasivo del tributo en sede administrativa, así como la valoración de la efectiva acreditación de la tramitación de un expediente que respete el debido procedimiento en dicha sede, abre -a nuestro criterio- un nuevo flanco de ataque a lo que hemos referido como simples liquidaciones impositivas, para distinguirlas de las determinaciones de oficio, que, sobre base real o presunta, autorizan con carácter general las normas tributarias

ante la hipótesis de falta de presentación de declaraciones juradas.

Estas simples liquidaciones, entendemos, no resultan admisibles en los procesos concursales en cuanto renuncian en forma anticipada y consciente a la determinación de la realidad de los hechos impositivos que las deberían sustentar, en forma incompatible con la verificación definitiva del tributo con fuerza de cosa juzgada material.

La cuestión, entendemos, no es menor, en cuanto repercute directamente sobre principios fundamentales del derecho concursal, como lo son la conservación de la empresa concursada y el respeto de la par condicio entre los acreedores concurrentes, pudiendo, asimismo, lesionar el principio de igualdad ante las cargas públicas ante la disminución ilegítima del dividendo concursal de estos acreedores en caso de declaración en falencia, sea directa o consecencial.

#### NOTAS:

(1) Ello, sin perjuicio de la obligación impuesta a los síndicos concursales de requerir a la AFIP, en el plazo de quince días de aceptado el cargo en el expediente, las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y en las condiciones que establezca dicho organismo (art. 8 [L NAC LY 11683 !!8], inc. b, ley 11683).

(2) Tratándose de tributos nacionales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto la inoperatividad del fuero de atracción, por no tratarse de juicios contra el concursado (cfr. Corte Sup., causa 649.XX, "Hilandería Luján S.A. s/ apelación", sent. del 30/9/1986; causa D.

437.XX, "Dirección General Impositiva s/ inc. de verificación de crédito en autos `Casa Marroquín S.R.L. s/ concurso preventivo `", sent. del 31/3/1987; y causa "Fisco Nacional Argentino - DGI s/ inc. de verificación en autos `Cosimatti, Gregorio G. s/ conc. merc. prev.", sent. del 9/4/1987, Fallos 310:788); doctrina judicial que la Sup. Corte Bs. As. hace suya en la causa C. 88.161, "Centro de Emergencias Médicas S.A. s/ concurso preventivo - incidente de verificación tardía promovido por AFIP-DGI `", sent. del 3/10/2007 (fallo publicado en , así como todas las sentencias de la Sup. Corte Bs. As. citadas en el presente trabajo).

(3) Cfr. Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 332. En el mismo sentido, García Vizcaíno, Catalina, "Derecho Tributario", t. II, Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2003, p. 72.

(4) Sup. Corte Bs. As., causas C. 97.755, "Administración Federal de Ingresos Públicos v. System Graphic S.A. s/ incidente de revisión", sent. del 2/9/2009; y C. 94.574, "Administración Federal de Ingresos Públicos - DGI v. Auto Nivel S.R.L. s/ incidente de verificación de crédito", sent. del 23/3/2010.

(5) A su vez, ambas deben ser distinguidas de las denominadas certificaciones de deuda tributaria (arts. 92 , ley 11683 y 95 , Código Fiscal), que en sí mismas no contienen determinación ni liquidación de tributos.

(6) Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas..." cit., p. 329.

(7) Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero", vol. I, 6ª ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 543.

(8) Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas..." cit., p. 335.

(9) Así lo ha esclarecido autorizada doctrina: "El régimen de declaración jurada del contribuyente no constituye un elemento de carácter sustancial, como ocurre en otros países, donde aquél pone en conocimiento de la autoridad las circunstancias o elementos de hecho para fijar el impuesto, y ésta formula la liquidación e intima al pago u homologa con un acto positivo la declaración practicada por el deudor. En nuestro país el procedimiento normal consiste en la declaración y pago simultáneos, sin necesidad de aprobación ulterior" (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., "Procedimiento tributario y de la seguridad social", Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2005, p. 151. Ver, en contra, Jarach, Dino, "Finanzas públicas y Derecho Tributario", Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, ps. 433/437).

(10) Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas..." cit., p. 338.

(11) Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero" cit., vol. I, p. 553.

(12) Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero" cit., vol. I, p. 543.



(13) Luego de la reforma introducida por ley 13850 [L BUE LY 13850] a los arts. 182 y 183 [L BUE LO 10397\_2004 !!173], Código Fiscal, la liquidación de oficio, sobre base presunta (sistema ARBANet), es introducida respecto de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos, los que resultan liquidados de conformidad con la resolución normativa ARBA 111/2008 . Sin embargo, consideramos que el tributo sigue "determinándose" por el sujeto pasivo, de conformidad con lo dispuesto en el art. 183 , párr. 2, Código Fiscal:  
"Juntamente con el pago del último anticipo del año deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período".

(14) Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero" cit., vol. I, ps. 547/548.

(15) García Vizcaíno, Catalina, "Derecho Tributario" cit., t. II, p. 102.

(16) Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas..." cit., p. 341.

(17) Cfr. Anna, Mariano F., "Verificación de deudas tributarias conforme al art. 41 , Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires. Otra nueva forma de omnipotencia tributaria", APBA 2010-3-285, AP 3/800834.

(18) Recordemos que la determinación sobre base cierta es la prioridad, como bien lo legislan los arts. 38 y 39

, Código Fiscal (conf. Giuliani Fonrouge, Carlos M.,

"Derecho Financiero" cit., vol. I, p. 549).

(19) Conf. Juzg. Cont. Adm. La Plata, 8/7/2009, causa 17.359,

"Consejo Superior del Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires v.

Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires s/ pretensión

anulatoria ", citada en el voto del Dr. Tabernerero en la causa 67.150, sent. del

13/8/2009, in re "Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires s/

incidente de revisión en `Productos Panificados Electo S.A.C.I.F. s/

concurso", de la C. Civ. y Com. Lomas de Zamora, sala 1ª (APBA 2010-3-282, AP

45001066).

(20) Ver voto del Dr. Soria en causa C. 94.574, "Administración

Federal de Ingresos Públicos - DGI v. Auto Nivel S.R.L. s/ incidente de

verificación de crédito", sent. del 23/3/2010. En igual sentido, C. Civ. y

Com. Bahía Blanca, sala 2ª, 30/6/2009, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires

s/ incidente de revisión en autos `Cooperativa Agrícola Ganadera de Villa

Iris s/ concurso preventivo", elDial.com del 4/8/2009, extracto publ. en

RDPyC 2009-2-526/528, Ed. Rubinzal-Culzoni.

(21) "La ejecución fiscal... procede, entre otros casos,

respecto de las declaraciones juradas presentadas ante la AFIP-DGI por los

responsables sin el pago del gravamen, la determinación de oficio firme (no

recurrida dentro de los quince días), la resolución denegatoria del recurso de

reconsideración deducido por el responsable contra una resolución determinativa de oficio, el pago provisorio de impuestos vencidos (art. 31), las liquidaciones ejecutoriadas de accesorios y pagos a cuenta, así como por la transferencia o compensaciones de tributos y accesorios denegadas, sentencias del Trib. Fiscal Nac. y de la Justicia Nacional (salvo multas, en que se requiere que estén firmes)" (García Vizcaíno, Catalina, "Derecho Tributario" cit., t. II, p. 385).

(22) En sentido similar, la doctrina tributaria ha destacado:

"La boleta de deuda es el documento que constituye la base del procedimiento de cobro compulsivo, y como tal asume una importancia que inexplicablemente nuestra legislación ha descuidado hasta el presente. En efecto, ni la ley ni reglamentación alguna han cuidado fijar las circunstancias o recaudos básicos que debe reunir la 'boleta de deuda', que frecuentemente se expide en formularios impresos, con elementos que no permiten identificar los conceptos reclamados por el Fisco con la claridad necesaria para una eficaz defensa del deudor, y son suscriptos por firmas ilegibles" (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., "Procedimiento tributario..." cit., p. 543).

(23) Cfr. Heredia, Pablo D., "Tratado exegético de Derecho Concursal", t. 1, Ed. Ábaco, Buenos Aires, 2000, p. 639 y ss. Di Tullio, José A., "Teoría y práctica de la verificación de créditos", Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2006, ps. 1/3. Grispo, Jorge D., "Verificación de créditos", Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999, p. 14. Ver, asimismo, Corte Sup., 30/9/1980, "Compañía Swift de La Plata", LL 1980-D-490, JA 1981-II-55; íd., 5/4/2005, "Banco Sidesa S.A. s/ quiebra", Fallos 328:637, LL Online AR/JUR/643/2005.

(24) Cfr. Heredia, Pablo D., "Tratado exegético..." cit., t. 1, ps. 757/763.

(25) Cfr. Rouillon, Adolfo A. N., "Régimen de Concursos y Quiebras", 15ª ed., Ed. Astrea, Buenos Aires, 2007, p. 111; Junyent Bas, Francisco, "Verificación de créditos, fuero de atracción y otras cuestiones conexas", Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2000, ps. 206/207.

(26) "En ningún momento del proceso concursal el peticionante debe ser tan claro y explícito como el relativo a las circunstancias que explican la existencia del crédito..." (Maffia, Osvaldo J., "Verificación de créditos", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999, ps. 114 y 116).

(27) Maffia, Osvaldo J., "Verificación..." cit., p. 121. En el mismo sentido: "El objeto de la verificación tiende no solamente a lograr que se declare el derecho del acreedor contra el deudor fallido, sino también su oponibilidad a los demás acreedores, o en otros términos, al concurso" (Grispo, Jorge D., "Verificación de créditos" cit., p. 16).

(28) Ello no obsta al valor presuncional que pueda atribuirse a la denuncia de la acreencia en la oportunidad de la presentación concursal (art. 11 , inc. 5, LCQ) (cfr. Di Tullio, José A., "Teoría y práctica..." cit., ps. 34/35).

(29) Cfr. Maffia, Osvaldo J., "Verificación..." cit., ps.

382/383.

(30) Así, la Corte ha precisado que "el proceso tiene como norte el establecimiento de la verdad jurídica objetiva y ésta es la obtención de la certeza positiva o negativa sobre el material fáctico en que las partes han fundado sus respectivas pretensiones y la determinación de su significación jurídica en función de la legislación aplicable" (Corte Sup., 19/6/2001, "Salatino, Jorge S. y otros v. Instituto de Obra Social y otro", Fallos 324:1994; íd., 26/11/2002, "Bentos, Jorge D. y otro v. La Cabaña S.A. y otro", Fallos 325:3083 ).

(31) Cfr., entre otros: Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas..." cit., p. 270 y ss.; Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero" cit., vol. I, p. 505 y ss.

(32) Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero" cit., vol. I, ps. 517 y 527/28.

(33) En el mismo sentido, Mariano F. Anna expresa: "Muy someramente, debe decirse que a efectos de probar la causa, es decir, explicar de qué relación lícita surge el crédito, en estos casos, se reduce a demostrar la configuración de los hechos imponible, respecto del contribuyente deudor, previstos para los impuestos de que se trate. Este hecho imponible, obviamente variará, en este caso, de tratarse del impuesto a las ganancias o IVA..." (Anna, Mariano F., "Verificación de deudas tributarias..." cit. Cfr., asimismo, Di Tullio, José A., "Teoría y práctica..." cit., ps. 367/368).

(34) Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas..." cit., p. 272.

(35) Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero" cit., vol. I, p. 542.

(36) Resaltamos que si bien en el marco de los procesos concursales cabe relativizar el valor del reconocimiento de los créditos que pudiere efectuar el concursado, en el caso de créditos fiscales "tanto su naturaleza, como el carácter del organismo acreedor, permite aventar toda posibilidad de consilium fraudis en perjuicio de la masa de acreedores" (Corte Sup., 7/4/2009, "Curi Hnos. S.A. s/ concurso preventivo s/ inc. de verif. por AFIP", LL Online).

(37) "La resolución deberá contener la indicación del lugar y fecha en que se practique; el nombre del contribuyente; en su caso, el período fiscal a que se refiere; la base imponible; las disposiciones legales que se apliquen; los hechos que las sustentan; el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; su fundamento; el gravamen adeudado y la firma del funcionario competente".

(38) "En principio, es aceptado por la jurisprudencia que los tributos liquidados en los procedimientos de determinación de oficio con base real o presunta regulados por las leyes nacionales y provinciales, consentidos que fueren o agotadas las instancias de revisión que las mismas leyes prevén, configuran causa suficiente a efectos de los arts. 32 ,

126 , y 200 , ley 24522, en tanto no esté cuestionada la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley que lo regula o la posibilidad de defensa por parte del deudor o del síndico, en su caso... en el plano concursal esa determinación administrativa no constituye elemento definitivo e irrevisable si luego aparecen otros datos que descartan el devengamiento del impuesto" (Di Tullio, José A., "Teoría y práctica..." cit., ps. 367/368. Cfr. C. Nac. Com, sala A, 21/5/2009, "Juan Beretta S.A. s/ quiebra s/ incidente de revisión - por AFIP-DGI").

(39) "El art. 32 , ley 24522 impone que todos los acreedores de causa o título anterior deben solicitar verificación de sus acreencias, con la exigencia de invocar y probar sus montos, causa y privilegios. El trámite de verificación supone un proceso de conocimiento que exige la necesidad por parte de todo acreedor no sólo de invocar sino además acreditar y probar la existencia y causa de sus créditos mediante las indagaciones pertinentes. El proceso de verificación excluye, en principio, la inversión de la carga de la prueba, sólo admisible en juicio entablado de manera individual y no en aquellos casos donde la naturaleza universal del proceso impone respetar el principio de igualdad de trato de los acreedores, sin perjuicio de los deberes de investigación activa en cabeza del síndico" (C. Nac. Com., sala B, 18/8/1999, "De Negrís e Hijos S.A. s/ incidente de verificación promovido por Municipalidad de San Isidro", RDPyC 2000-1-457, cit. por Di Tullio, José A., "Teoría y práctica..." cit., p. 286. En el mismo sentido, cfr. C. Nac. Com, sala D, 22/7/1985, "M. Mancé Grúas S.R.L. s/ conc. prev. s/ incidente de verif. de créditos por CASFEC"; íd., sala A, 27/8/1999, "Impulsos Internacionales S.A. s/ quiebra s/ inc. de verif. por

Municipalidad de Buenos Aires"; citados por Teplitzchi, Eduardo A., "Sobre la causa de los créditos fiscales en el incidente de revisión", RSyC 2000-3-87/92, Ed. Ad-Hoc; C. Nac. Com., sala B, 26/6/2003, "Administración Federal de Ingresos Públicos s/ inc. de rev. en `Lorenzo de Barilaro, Martha s/ quiebra", DJ del 17/12/2003, p. 1135; Sup. Corte Just. Mendoza, sala 1ª, 3/12/2004, "Administración Federal de Ingresos Públicos en j. `Cía. Financiera Luján Williams", LLGran Cuyo 2005-834; C. Civ. y Com. Córdoba, 2ª, 30/4/2008, "Cooperativa Agrícola Ganadera y de Consumo de Oncativo Ltda.", LLC 2008-837, Imp 2008-21-1869, LL Online; C. Nac. Com., sala C, 8/5/2009, "Senecar S.A.C.I.F.I.A. s/ incidente de revisión promovido por AFIP", MJ-JU-M-50855-AR, MJJ50855).

(40) Esto es, sosteniendo que bastaría con la sola indicación circunstanciada de la causa del crédito (posición sostenida sólo para los títulos cambiarios [abstractos] por Maffía, Osvaldo J., "Verificación..." cit., p. 116).

(41) "Si bien la ley faculta a la institución verificante a determinar oficiosamente la deuda atribuida a los responsables, debe ser exigido a aquélla, cuanto menos una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación y sus fundamentos" (C. Nac. Com., sala A, 18/8/1999, "Milonga S.A. s/ quiebra s/ incidente de rev. por DGI", citado por Teplitzchi, Eduardo A., "Sobre la causa..." cit., ps. 88/89). "La prerrogativa legal que algunos organismos tienen, tal el caso de la AFIP, de determinar de oficio las deudas que invocan, no los releva en la verificación de créditos en un concurso preventivo de expresar una adecuada justificación de aquéllas,



exponiendo cuáles son sus fundamentos y cuáles fueron las pautas utilizadas para su determinación" (del dictamen de la fiscal, que la Cámara hace suyo, C. Nac. Com., sala A, 13/6/2003, "Administración Federal de Ingresos Públicos s/ inc. de rev. en `Telefonía Telemax S.R.L.", LL Supl. Concursos y Quiebras, octubre de 2003, p. 61; íd., sala A, 14/12/2004, "Administración Federal de Ingresos Públicos s/ inc. de rev. en `Domingo Ilvento S.A. s/ conc. prev.", LL del 11/8/2005, p. 8).

(42) Adherimos a las consideraciones de Casadío Martínez en cuanto afirma: "Claro está que la proliferación de la presentación online de las declaraciones juradas hace que hoy no exista en muchas ocasiones una copia `en papel' firmada por el contribuyente, sino sólo presentaciones `virtuales' efectuadas por medio de la clave fiscal respectiva, pero no vislumbramos que ello impida imprimir tal declaración jurada con certificación de la fecha, hora y lugar de presentación certificada por un funcionario para demostrar la deuda y allí sí cobra importancia el mentado `reflejo de pantalla'" (Casadio Martínez, Claudio A., LLC 2008-837, fallo comentado: C. Civ. y Com. Córdoba, 2ª, 30/4/2008, "Cooperativa Agrícola Ganadera y de Consumo de Oncativo Ltda.", Imp 2008-21-1869, LL Online. Ver, asimismo, C. Civ. y Com. Córdoba, 3ª, 25/9/2008, "Tifec S.A.I.C.yF.", APC 2008-12-1412, AP 70048313, con el voto preopinante del Dr. Julio Fontaine, quien hace un meduloso análisis de la cuestión, concluyendo sobre la aptitud probatoria de los reflejos de pantalla de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes).

(43) Respecto de las posibilidades de revisión de la cosa juzgada administrativa en sede concursal, Boretto se pronuncia por lo que

denomina tesis intermedia, esto es, aquella tesis que excluye las facultades impugnativas en sede concursal de aquellos sujetos que hayan participado efectivamente del proceso administrativo determinativo del tributo. En tal sentido expresa que "Al facultar solamente al síndico y a los acreedores -y no al deudor- para observar la `cosa juzgada administrativa', evita otorgar al concursado por el solo hecho de ser tal, un recurso no previsto en la ley para revisar un acto que había generado derechos subjetivos del litigante contrario frente al litigante (Sup. Corte Just. Mendoza, sala 1ª, 20/6/1996, `Lorenzo, José s/ concurso ', LL 1997-B-188). Además impide que el Fisco eluda el control recíproco de otros acreedores, trastocando así todo el sistema de concursalidad y judicialidad previsto en la ley 24522 (art. 34 [L NAC LY 24522 !!34] y concs.)" (Boretto, Mauricio, "¿Qué valor tiene en sede concursal la cosa juzgada administrativa en materia fiscal?", en Truffat, Daniel E. y Molina Sandoval, Carlos A. [coords.], "Dinámica judicial y acciones en las sociedades y concursos", Ed. Advocatus, Córdoba, 2007, p. 494). El criterio que propone el autor, y al que adherimos con algunas consideraciones, se compadece con la doctrina judicial sentada por la Corte Suprema en los precedentes citados supra en nota 2, donde se sentó la inoperancia del fuero de atracción hasta tanto queden agotadas las vías recursivas especiales previstas en la ley 11683 de las causas determinativas de multas y tributos nacionales. Aunque debe tenerse presente que la Corte Suprema también ha resuelto que en aquellos casos en que el propio Fisco presenta pedido de verificación al juez concursal las actuaciones tramitadas deben remitirse a este magistrado, aunque una vez agotada la tramitación que estuviese pendiente en sede judicial, en el caso, ante el Trib. Fiscal Nac. (Corte Sup., 2/6/2003, "Supercanal S.A. s/ apelación - IVA ", Fallos

326:1774, JA 2003-III-196).

(44) "La sentencia no puede ser fugitiva de la verdad, so pretexto del estudio realizado por un anterior sentenciante, por cuanto el juez no puede ni debe ampararse en un resultado que deja la respuesta en la superficie de las cosas desatendiendo la cardinal finalidad de su función, porque las pruebas se dan a conocer al juez y éste dispone libremente de aquellas adquiridas para el proceso (cfr. Corte Sup., 10/12/1992, 'La Editorial S.A. v. Estado Nacional ', voto en disidencia del Dr. Fayt; C. Nac. Civ. y Com., sala 3ª, 27/11/1992, 'Lesniczuk, Pablo v. Caja Nacional de Ahorro y Seguro ') (del voto de la Dra. Piaggi, C. Nac. Com., sala B, 11/6/2009, "Inlica S.R.L. s/ quiebra v. Administración Federal de Ingresos Públicos s/ ordinario ", IJ-XXXVII-611).

(45) Juzg. Civ. y Com. Mar del Plata, n. 11, "Administración Federal de Ingresos Públicos v. System Graphic S.A. s/ incidente de revisión - expte. 15778", sent. del 10/4/2003, inédito.

(46) Causas Ac. 76242 (sent. del 7/2/2001),  
Ac. 79365 (sent. del 19/2/2002) y Ac. 80384 (sent. del 24/9/2003).

(47) Como dato relevante del voto del Dr. Soria resulta que la instrucción del procedimiento determinativo del tributo había sido notificada al concursado en su domicilio fiscal, lo que impedía acoger el argumento relativo a la lesión del derecho de defensa.

(48) A su vez, destaca que en el caso se había diligenciado prueba pericial contable que corroboraba las determinaciones del Fisco.

(49) Del voto del Dr. Negri, al que adhirieran los Dres. Laborde, De Lázari, Pisano y Hitters.

(50) Ver causas Ac. 80920 , sent. del 17/10/2001; Ac. 81134 , sent. del 19/2/2002; Ac. 81441, sent. del 24/9/2003, entre otras. Extendida para las causas en que es parte el Fisco Nacional a partir de la causa C. 88.538, "Administración Federal de Ingresos Públicos - DGI s/ incidente de revisión en autos `Garello s/ concurso preventivo", sent. del 7/2/2007.

(51) En autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ incidente de revisión en autos `Frigorífico Bahiense S.A. s/ concurso preventivo " (sent. del 12/4/2006) la Sup. Corte Bs. As. tuvo oportunidad de analizar la doctrina legal por ella sentada, en una causa en la que si bien tampoco se había planteado la inconstitucionalidad de art. 40 [L BUE LO 10397\_1996 !!40], Código Fiscal (t.o. 1996), dicha declaración había sido realizada de oficio por la Cámara interviniente. En estos autos el ex integrante del Máximo Tribunal bonaerense, Dr. Roncoroni, defendió la constitucionalidad del art. 40 , Código Fiscal (t.o. 1996) -si bien consideró que en el caso no resultaba necesaria su invocación, ante la acreditación de la presentación de declaraciones juradas por parte del contribuyente-, resguardando no obstante las facultades de apreciación de la "suficiencia" de las liquidaciones fiscales por parte del juez concursal y resaltando a su vez la potestad de intervención de "la concursada, los

acreedores concurrentes y el síndico en la etapa concursal informativo-verificatoria". El Dr. Negri, por su parte, también defendió la constitucionalidad del artículo y resaltó las posibilidades defensivas de éstos, quienes, a su entender, no sólo deben invocar sino también "...probar las defensas que crean corresponderles". Si bien hemos negado la admisibilidad de la inversión de la carga probatoria, observamos la falta de toda mención a la previa redargución de falsedad que impondrían los instrumentos públicos (art. 993 , CCiv.). Pero lo que resulta relevante destacar es que, a diferencia de estos vocales, los restantes magistrados (Dres. Soria, De Lázzari, Pettigiani y Hitters) no se pronunciaron sobre la constitucionalidad del artículo, razón por la que consideramos que quedan aún abiertas ciertas posibilidades impugnativas del dispositivo en cuestión, lo que se analiza a propósito de los fallos en comentario.

(52) Hemos manifestado supra que estas liquidaciones en cuanto prescinden del derecho de defensa del administrado resultan violatorias del debido procedimiento administrativo (art. 18 , CN). En sentido concordante, y en lo relativo al proceso verificatorio concursal, reciente jurisprudencia ha manifestado: "...al permitírsele al Estado determinar su acreencia tomando la base que el art. 41 [L BUE LO 10397\_2004 !!41], Código Fiscal provincial habilita, se vulnera seriamente no sólo el derecho de defensa de quien debe pagar ese tributo incierto y sin el debido contralor, sino también el del resto de sus acreedores" (C. Civ. y Com. Lomas de Zamora, sala 1ª, 13/8/2009, "Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires s/ incidente de revisión en `Productos Panificados Electo S.A.C.I.F. s/ concurso ", APBA 2010-3-282, AP 45001066).

(53) "La etapa de verificación de créditos en el concurso -inclusive en la fase eventual- tiene como una de sus finalidades primordiales la de establecer y fijar el pasivo del deudor con criterio realista, evitando que sean admitidos a participar en el proceso universal acreedores falsos o por cantidades inexistentes, y para que esa finalidad se logre cabalmente la razón jurídica impone que el juez del concurso no se vea constreñido a aceptar, sin más, las insinuaciones que se le presenten, aun cuando los créditos referidos en ellas pudieran haber sido objeto de discusión en trámites judiciales anteriores en los que se volcaron conclusiones que admitieran ser consideradas firmes" (del voto en disidencia del Dr. Vázquez; la mayoría de la Corte Suprema declaró inadmisibile el recurso extraordinario por aplicación del art. 280 , CPCCN; Corte Sup., 11/6/1998, "La Romería S.A. s/ conc. prev. s/ inc. de rev. por `La concursada v. Cattorini Hnos. S.A. ", LL Online).

2010AR\_DA002