

## Verificación tempestiva de créditos tributarios en concursos

### Acreditación de la causa

Santiago Axat\*

#### **Introducción** [\[arriba\]](#)

El tratamiento al fisco en materia concursal, en la jurisprudencia de los Tribunales, tiene una serie de cuestiones controvertidas que se encuentran, en mayor o menor medida, en permanente ebullición fruto de razones que ahondan en distintas vertientes.

En este sentido, cabe señalar, a título de ejemplo y sin que importe agotarlas, aquéllas que se exhiben como más controvertidas: el fuero de atracción de los trámites administrativos de determinación de impuestos que, a pesar que la CSJN ha dictado hace tiempo fallos definiendo la cuestión, aún anidan controversias sobre ella, la acreditación de la causa de los créditos fiscales y tributarios, la exclusión de los acreedores fiscales de la base de cómputo de sus créditos quirografarios justificado en la inmovilidad negocial que el principio de legalidad impone, la suspensión cautelar del sometimiento de los sujetos concursados respecto del plexo normativo administrativo para proveedores o prestadores de servicios del Estado, o Régimen de Importadores o Exportadores, las multas o cargos que se les apliquen con motivo de las prestaciones contractuales concertadas con el Estado, la constitucionalidad de la novación dispuesta por leyes provinciales y la morigeración judicial de los intereses legales previstos por la normativa fiscal<sup>1</sup>.

Sin duda, cada una de las cuestiones presentadas se comportan complejas, de especial atención a tenor del entrecruzamiento o yuxtaposición de microsistemas jurídicos distintos<sup>2</sup>, en la medida que tanto en el derecho tributario<sup>3</sup>, como también en el concursal campean principios rectores del llamado orden público que, como tal, les confiere fundadas pretensiones de prevalencia sobre las distintas áreas del derecho que, en cierta medida, invadan o llamen a su intervención<sup>4</sup>.

Aquí, nos ocuparemos, dentro de los distintos supuestos expuestos, de la acreditación de la causa en la verificación de los créditos tributarios, teniendo en cuenta los principios y sistemas que rigen la determinación de los distintos tipos de impuestos, la presunción de legitimidad que ostentan los actos del poder público y el efectivo cumplimiento de la indicación de la causa que requiere la norma concursal en la insinuación en general para luego determinar si, durante el tránsito de esos créditos por el trámite concursal, pueden verse modificados todos aquéllos principios por imperio de la crisis o insolvencia que afecta al patrimonio del contribuyente.

Para ello intentaremos en la medida de lo posible armonizar ambos cuadros normativos en la búsqueda de interpretar el derecho como un todo lógico que respete las premisas que cada ordenamiento adopta como sus principios basilares sin invadir o trastocar las ajenas.

Luego, analizaremos la Jurisprudencia vigente específicamente en materia de tributos de la Provincia de Buenos Aires, y en menor medida, de los Impuestos Nacionales toda vez que en materia concursal suelen dispensarle el mismo tratamiento a pesar de contener ciertas diferencias en su génesis.

Por último, la idea del recorrido es converger en las conclusiones de esta tesina que respondan al interrogante en tratamiento, ¿cómo pueden armonizarse el

sistema fiscal y el concursal a los efectos de la acreditación de la causa en la verificación tempestiva de créditos?, desde el criterio del autor, intentando aportar un criterio para dar una posible solución al tema en tratamiento.

### **I. Crisis, insolvencia y universalidad** [\[arriba\]](#)

Con la inexcusable y señera apoyatura en Raymundo L. Fernández en su obra “Fundamentos...”<sup>5</sup> partimos de la definición de insolvencia que, además, se ajusta a la de cesación de pagos<sup>6</sup>, dado que conforme a la definición que la Real Academia Española<sup>7</sup> entrega, aquélla contiene o comprende a esta última, desde que ambas expresan el concepto de la incapacidad de pagar una deuda con recursos regulares.

Supera en temporalidad a la noción de iliquidez, que se la entiende como corta y extraordinaria, remediable con un apoyo financiero “corto” de terceros o liquidando recursos idóneos a tales fines.

Por ello, la cesación de pagos se ha completado calificándola ya como un estado y no como un suceso, una mera situación puntual, episódica, momentánea, sino como aquél cuadro de cierta permanencia, profundidad, y que ha sido certeramente definido como: la imposibilidad de un patrimonio de satisfacer regularmente y con medios normales las obligaciones que lo gravan, ciertas, líquidas y exigibles. Y ello redundará en algún hecho exterior, inequívoco, concreto, determinado, de fácil constatación que no necesariamente debe ser un incumplimiento efectivo, puesto que puede también estar disimulado<sup>8</sup>.

Por ello, el estado de cesación de pagos constituye, sin duda, un fenómeno complejo que posee diferentes gradaciones, etapas<sup>9</sup> y que requiere para su determinación un abordaje desde varias aristas: jurídicas, económicas, contables que en cada caso concreto deberán ser sometidas a la prudente ponderación judicial para verificar si se encuentran configuradas con el criterio de generalidad y permanencia que justifique considerarlo configurado. Ello en la medida que no deja de ser una definición legal de necesario análisis por parte del pretorio.

Sin embargo, con el avance de la economía y el derecho, la consolidación de grandes grupos o conglomerados de empresas de una envergadura tal que hizo necesario atender, ante el peligro que acarrea para los Estados sus eventuales dificultades económico- financieras, además de por su poder de lobby, sumado, también, en algunas latitudes, al poder de los sindicatos de trabajadores por la preservación de la fuente de trabajo, y hasta el deseo de sostener o propender a la productividad en general se ha ido advirtiendo en el derecho comparado una revisión de aquél concepto como único disparador del régimen concursal.

Primero, ante lo tardío que resultaba focalizar la apertura de procesos concursales luego o recién ante la existencia o presencia del estado de cesación de pagos<sup>10</sup>. Luego, entre otros motivos, se ha ido despertando la conciencia de la necesidad de ajustar el derecho a un criterio más preventivo, por sobre el reparador que la ley vigente atendía desde siempre, pues se advirtió que no sólo que el efecto contagio puede socavar ramas completas de la economía, afectar el interés público o la confianza en general sino que en definitiva ya el problema no reduce al conflicto acreedores-deudor sino a sostener o procurar conservar las empresas útiles<sup>11</sup>.

Así entonces, comenzó en el mundo a vislumbrarse la regulación sobre procedimientos preventivos de crisis, anticipatorios a la cesación de pagos, nacidos como resortes intermedios tendientes a subsanar los cuadros leves que no alcancen una dificultad de tal magnitud que tornen quimérica una salida favorable para la crisis empresaria una vez producida<sup>12</sup>.

En el derecho argentino, por caso, con cierta timidez en el año 1995 se ha incorporado el acuerdo preventivo extrajudicial (APE) que ya no requiere del estado de cesación de pagos para su promoción sino tan sólo será suficiente con que el deudor se encuentre ante dificultades económicas o financieras de carácter general. Esta evolución, esta apertura a casos no tan críticos o terminales, tal vez, también, por añadidura debería hacer revisar si el plexo concursal debería aplicarse en toda su extensión o establecer algún tipo de gradaciones para incorporarse al sistema.

Pues bien, incursos ya en el procedimiento concursal, los cuadros afectan, trastocan y relativizan el derecho común en múltiples facetas, dado que tiene por objeto reordenar o reencauzar la actividad empresaria. Así interceden en los derechos de los sujetos vinculados al cesante y obligan a aquéllos a integrar una contienda común a todos, inesperada<sup>13</sup>, con reglas específicas de connotaciones de orden público que alteran los derechos que ostentan las partes en cada caso y que, inclusive, puede llegar a involucrarlos por los actos suyos, anteriores, que fueran celebrados con el cesante en la medida que causen perjuicio o importen una ventaja que rompa la paridad con los sujetos de su misma especie<sup>14</sup>. Especialmente valen aquí las señeras palabras de Raymundo L. Fernández el procedimiento colectivo es una defensa contra la insolvencia y no contra los incumplimientos.<sup>15</sup>

Aquél principio, llamado de colectividad<sup>16</sup>, es el que también tiene como par el llamado principio de universalidad desde que este último involucra a todo un patrimonio, con las excepciones legales que la ley previene para ambos casos.

De esta manera, como decíamos, la incursión en la insolvencia de un patrimonio de un sujeto, comprobada judicialmente con la apertura de un procedimiento, involucra al resto de los agentes que se interrelacionan con él, obligándolos a someterse al trámite judicial, universal y colectivo, con implicancias que abordan, modifican o relativizan el derecho que los liga a aquél. E inclusive el sometimiento a un trámite de este tipo podrá llegar a modificar sus derechos por imposición legal<sup>17</sup> o aún cuando no acuerden hacerlo<sup>18</sup>.

Es la impotencia patrimonial, y que hoy podríamos ampliar por la crisis o las meras dificultades económico-financieras, la razón de ser del instituto; y por las que se concibe necesario esta acción colectiva del concurso.

Va de suyo, entonces, que la piedra angular del sistema reposa sus bases o pivotea en los principios rectores que seguidamente se exponen en la búsqueda de sostener ante la crisis, la llamada par conditio creditorum, entendida como la paridad entre los distintos acreedores que, cumplidos los pasos de ley tendrán acceso a derechos o dividendos iguales de acuerdo a la naturaleza específica de sus créditos<sup>19</sup>.

Y ello, en definitiva tiene por objetivo permitir una salida eficiente, ordenada, entre y con todos aquéllos merecedores de tutela jurisdiccional, para superar el cuadro que afecta al deudor o ya, directamente, de no ser posible, propender a la liquidación como un conjunto para un procurar un reparto equitativo con el mínimo de costos, pero necesariamente basado, casi ontológicamente, en la insuficiencia de aquél para abastecer plenamente los derechos de todos.

## **II. Procedimiento colectivo. Convocatoria [\[arriba\]](#)**

Como lógica derivación de la materia involucrada en el derecho concursal, así como desde lo objetivo atiende la totalidad de un patrimonio cesante también desde lo subjetivo requiere o exige, como contrapartida, la participación de todos los acreedores en la búsqueda de un reconocimiento específico de su calidad de

tal<sup>20</sup>. En el equilibrio de estas dos premisas o puntales queda en juego la efectividad del ordenamiento concursal.

Entonces, dicha convocatoria común, para que el proceso colectivo se precie de tal es una carga y va de la mano de la suspensión y limitación de los derechos de los acreedores que, aún con las excepciones de la ley (arts. 21, 23 de la Ley 24.522), se ven impedidos de agredir el patrimonio del cesante por acciones judiciales singulares<sup>21</sup>.

La participación en dicho proceso tendrá por objetivo, como primera medida, lograr el reconocimiento de sus créditos, determinar sus montos y el privilegio que ostenten y, luego, en caso de resultar admitido, le permitirá participar en los términos del acuerdo que, eventualmente aún sin su participación, celebren los acreedores que en número y volumen suficiente alcancen, ya con el deudor o con el tercero que participe en ocasión del art. 48 Ley 24.522<sup>22</sup>. Y en la medida que se encuentre dentro la categoría específica a la que esté dirigida toda vez que bien puede quedar excluido de aquél. En el caso ya de la falencia, su admisión servirá para percibir un dividendo luego de la venta de los bienes que componen el activo realizable.

Ahora bien, la carga que el sometimiento a un proceso concursal impone a los acreedores del cesante es bajo el severo apercibimiento de no reconocer esa calidad aún cuando posea un título que resulte indiscutible, inclusive aquél que pudiera haberse fijado por una sentencia judicial firme en un proceso de conocimiento pleno y hasta estableciéndole un plazo prescriptivo corto para requerir su concurrencia, art. 57 Ley 24.522.

Así, con la rigurosidad que de ello se deriva, la norma concursal exige a todos los acreedores de causa o título anterior a la presentación del deudor y sus garantes el deber de formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando<sup>23</sup> monto, causa y privilegio.

Aún cuando en verdad dicho trámite conforma una etapa dentro de un procedimiento, es innegable que posee un conocimiento limitado<sup>24</sup> por el escaso margen probatorio que permite encausar, de neto corte o eminentemente documental pero, ya como virtud, tiende a que en el marco del control recíproco entre todos los pretensos acreedores y el deudor, se logre establecer el pasivo total del cesante mediante la investigación y posterior informe de un Síndico designado como funcionario del concurso (conf. capítulo II del título IV Ley 24.522) con amplias facultades investigativas<sup>25</sup>. Dicho dictamen, servirá como consejo técnico para que el Juez dicte la resolución judicial que establecerá quienes ostentan tal calidad, en sus montos y privilegios y que por ello participarán, luego, en el cómputo de la base de acuerdo que se negocie en el marco del concurso, en una primera etapa con intervención del deudor<sup>26</sup> y de no alcanzar el acuerdo aquél dentro del nuevo período que se fije para el supuesto del llamado *cramdown*.

En este sentido, en caso que los elementos documentales sean insuficientes para comprobar la legitimidad de los créditos insinuados y el Juez declare inadmisibles la pretensión total o parcialmente, podrá en el trámite del incidente de revisión, genuinamente de conocimiento pleno, con toda la amplitud de prueba suficiente, intentar revertir aquélla decisión judicial que le fue adversa.

Queda patentizado así, entonces, que en términos generales en la etapa tempestiva de verificación es trascendente la documentación en poder del acreedor y que su conformación justifique la relación que se pretende inscribir en el pasivo concursal.

La resolución que allí se dicte, además, una vez firme alcanza el carácter de cosa juzgada formal y material<sup>27</sup>, solo revisable ante la evidencia de dolo mediante una acción que deberá promoverse antes de los 90 días de la fecha de dictado de la sentencia<sup>28</sup>.

### **III. Indicación de la causa en la verificación tempestiva. Principios que la rigen** [arriba]

Como se anticipara brevemente, los arts. 32 y 200 de la Ley 24.522 requieren a todos los acreedores que indiquen el monto, la causa y los privilegios del crédito que ostentan contra su deudor concursado o fallido que sea de fecha anterior a su presentación concursal (art. 32 para el concurso preventivo) o de su declaración de quiebra (art. 200 para la falencia)<sup>29</sup>.

Queda fuera de toda duda, que los organismos públicos se encuentran incluidos y que deben acudir a insinuar sus acreencias<sup>30</sup>, aún cuando diversas normas fiscales, tanto nacionales como provinciales, fijen pautas de colaboración a los síndicos designados en los procesos universales<sup>31</sup> a fin de que detallen ante la autoridad fiscal la deuda que surja de las constancias del concursado a poco que tomen intervención bajo muy severas sanciones<sup>32</sup>.

En este sentido, siguiendo a Torné<sup>33</sup>, aquí se patentiza la existencia del entramado normativo fiscal-concursal del que hablara Segal, en la medida que las normas fiscales le imponen la facción de un informe al síndico que inclusive podría dar lugar, luego, a su incorporación a la verificación de crédito que el fisco presente<sup>34</sup>. E inclusive, en determinados supuestos, importarle su incumplimiento la extensión de la responsabilidad del tributo a su respecto<sup>35</sup>.

#### *a) Indicación.*

Volviendo al inicio, conceptualmente indicación, partiendo de la definición que la Real Academia Española entrega, es definido como mostrar o significar algo con indicios y señales. En cambio, probar en su tercera acepción, aplicable al caso, consiste en Justificar, manifestar y hacer patente la certeza de un hecho o la verdad de algo con razones, instrumentos o testigos <sup>36</sup>.

Indudablemente del cotejo de ambas existe una relación de menor, la primera, a mayor, de la segunda. Consecuente con ello, la ley concursal en la insinuación de créditos tempestiva requiere que el acreedor demuestre la causa, el monto y el privilegio que ostentaría su crédito. Y no ya su prueba acabada<sup>37</sup>.

Ello tiene su justificación o razón de ser, por cierto, en los poderes de investigación que posee el Síndico, quien como funcionario del concurso y a renglón seguido del artículo en estudio, la ley concursal le exige que realice todas las compulsas necesarias en los libros y documentos del concursado y, en cuanto corresponda, en los del acreedor<sup>38</sup>. Asimismo, la ley le permite valerse de todos los elementos de juicio que estime útiles y, en caso de negativa a suministrarlos por parte del requerido, solicitarle al Juez de la causa las medidas pertinentes.

En este sentido, Torné tiene dicho que al exigir la ley imperativamente al síndico la realización de compulsas en las insinuaciones crediticias, impuso una labor específica de alcance contable, económico y financiero, que debe ser completado bajo dos enfoques: en relación deudor-acreedor y en la posición económica financiera del deudor. Esas dos posiciones o posturas no son opuestas ni antojadizas ni dispares, sino que están estrechamente ligadas y concordadas para brindar un marco que versa en el comportamiento analítico del deudor.<sup>39</sup>

#### *b) Causa.*

Despejado el primer aspecto del artículo en estudio ahora se debe echar luz respecto de cual de las acepciones de la palabra causa a que el derecho se refiere usualmente, ya como fuente generadora de derechos o como la finalidad tenida en miras al celebrar o concertar la operación que se pretende incluir en el pasivo universal.

Soslayando la discusión respecto de la mención de causa contenida en el Código Civil<sup>40</sup>, ajena a la cuestión que aquí se trata, indudablemente la norma concursal tiene por objeto requerir al pretense acreedor que en su pretensión insinuatoria de cuenta de la fuente u origen o relación jurídica que anuda a las partes y de la que nace, brota o mana la acreencia u obligación que se intenta sea reconocida en el marco del procedimiento universal, ya sea ésta la voluntad de las partes (contrato), el cuasi contrato, la ley, el delito o el cuasidelito<sup>41</sup>.

### *c) Causa y título.*

Cabe cerrar la cuestión interpretativa del articulado concursal expidiéndonos respecto de la inteligencia que cabe conferir a la mención del título que fundamente el crédito.

El mismo, entendido como documento acreditativo de derechos (según la Real Academia Española, 4ta. acepción: documento jurídico en el que se otorga un derecho o se establece una obligación) no necesariamente puede tener fecha anterior y no necesariamente debe constituir la causa de la obligación insinuada, desde que ambos conceptos, claramente, son divergentes.

Así ha sido reconocido por la CSJN en autos “Banco Extrader S.A. s/Quiebra s/Incidente de revisión por BCRA” de fecha 23 de diciembre de 2004 al adherir el Tribunal al dictamen del Procurador Fiscal al resolver en el marco de un concurso la verificación de un cargo impuesto por el Banco Central de la República Argentina a una entidad financiera por sus deficiencias en la constitución de reservas mínimas que había incurrido la entidad antes de disponer su suspensión. El mismo señaló que la causa debe ser distinguida de la obligación que genera y del título que la expresa, así como del procedimiento para determinar la cuantía de lo reclamado<sup>42</sup>.

Ello es así, agrega, en virtud de la distinción entre la causa y el título que surge del propio artículo 32 de la ley de concursos, norma que obliga a insinuar en el pasivo concursal y probar mediante el trámite de verificación la existencia de los créditos, no sólo en virtud de un título, sino también de la causa que le da origen que debe ser anterior al estado de liquidación o falencia.

De modo que la Corte Suprema Nacional considera que el proceder lógico que cabría aplicar al acometer una insinuación concursal sería la siguiente: toda vez que la exigencia legal es que la obligación que la causa sea de fecha anterior al concursamiento, y ello es independiente de la existencia o no del título, en caso de ser admitida la razón que dio nacimiento al reclamo, luego, cabrá determinar si el título que expresa su cuantía resulta acorde a ella<sup>43</sup>.

En concordancia con ese fallo, además, la Corte Suprema Nacional admitió un recurso de hecho deducido en el marco de un proceso de ejecución fiscal que la AFIP interpusiera contra Diario Perfil S.A. que si bien tenía como título justificativo uno librado con fecha posterior al concursamiento, la deuda impositiva tenía como causa el hecho imponible generado por ejercicios fiscales anteriores<sup>44</sup>.

### *d) La causa en la verificación de títulos de créditos.*

Con especial relación a la indicación de la causa mucho se ha debatido en materia concursal sobre la verificación de acreencias basadas en títulos de créditos abstractos o incausados<sup>45</sup>. En efecto, en la búsqueda de evitar que concursados inescrupulosos incorporaran a su pasivo deudas ficticias con la sola emisión de títulos de créditos incausados, fueron dictados los plenarios de la Cámara Nacional en lo Comercial “Traslínea c/Electrodinie” para el supuesto de los pagarés y de “Difry” respecto de cheques, decisiones que con el tiempo se han ido flexibilizando.<sup>46</sup>

En tal sentido, Pablo Heredia en su obra “Tratado Exegético de Derecho Concursal”<sup>47</sup> señala que ambos precedentes fueron objeto de interpretaciones divergentes en cuanto al alcance que poseían, esto es, si sus efectos se limitaban a todos los trámites de ingreso al procedimiento universal o si exclusivamente eran aplicables para los supuestos de verificaciones tardías y de incidente de revisión, arts. 57 y 37 de la Ley 24.522. Para algunos<sup>48</sup>, señala el autor, la doctrina de ellos se aplicaba tanto a la verificación tempestiva, como a los incidentes de revisión y de verificación tardía; en ambas no sólo debía indicar sino también probar la causa del crédito.

Para otros<sup>49</sup>, en cambio, la prueba de la causa sólo era exigible en el incidente de revisión y en la verificación tardía, toda vez que en la insinuación tempestiva basta con sólo indicarla, mencionarla, describiendo el acto, hecho o fuente generadora de su suscripción por parte del sujeto concursado, tal como ciertamente lo señala con suficiente estrictez el art. 32 de la Ley 24.522.

Sin embargo, el citado autor, informa que la Jurisprudencia se inclinó por la primera postura exigiendo entonces la prueba de la causa que motiva el libramiento del instrumento de crédito ad- junto al pedido verificadorio o la causa justificante del endoso inmediato anterior al presentante. Posición que, si bien, como se adelantara, luego fue flexibilizándose, llegándose a admitir verificaciones haciendo pie en pruebas indirectas, de indicios y/o en base al comportamiento adoptado por el deudor o los restantes acreedores.

Es importante destacar esta evolución toda vez que los argumentos que se han expuesto para requerir a los portadores de títulos de créditos incausados, como se verá, se han planteado en gran medida contra los títulos de créditos fiscales que son por naturaleza causales, cuando en verdad, la diferencia entre unos y otros son notables desde que estos últimos expresan la causa de su libramiento y no se encuentran elaborados o suscriptos por el concursado<sup>50</sup>, lo cual naturalmente impide que exista un concilio fraudis.

Así con relación a este tema, harto complejo, se advierte en la Jurisprudencia una compatibilización de sus resoluciones tomando en consideración el cuadro que corresponda según el deudor qué se trate, su actividad, el pasivo analizado en su conjunto, la existencia de documentación o contabilidad, la conducta de los coacreedores y la documentación que también aporten, y todo un completo y acabado estudio que desborda y supera el mero título que aporta el insinuante o la causa justificante que aluda poseer para la detentación material del instrumento de crédito<sup>51</sup>.

Así entonces, brevemente, en base a lo expuesto se advierte como fruto de la insolvencia y ante las especiales características que el derecho concursal recepta, las relaciones de los sujetos comprometidos (acreedores, deudor, proveedores, empleados) van amoldándose, al compás de la oficiosidad<sup>52</sup> que campea en el procedimiento, como piedra angular del interés general comprometido que supera los derechos de cada uno de ellos.

#### **IV. Créditos fiscales y tributarios. Distinción. Potestades fiscales.**

##### **Presunciones [\[arriba\]](#)**

Como primera medida resulta conveniente determinar que los tributos son una forma coactiva de recaudar dinero de personas que, normalmente, procuran reducir el monto de su contribución. Naturalmente son transferencias de recursos del sector privado al público y se encuentran sometidas en sus criterios normativos a determinados principios socialmente aceptados<sup>53</sup>.

Desde luego, esa actividad tiene distintas facetas, modos y mecanismos de determinación<sup>54</sup>, todos los cuales se perfilan sobre la base de los principios de derecho tributario y del hecho imponible que se pretende gravar. En tal sentido, y más que brevemente, los distintos tributos que puede ostentar el fisco nacional o provincial en el marco del cumplimiento del deber de verificación respecto de un sujeto concursado, y sin la pretensión de agotarlos<sup>55</sup> pero en la inteligencia que la descripción del trámite y procedimiento para su generación tienen implicancias en la resolución definitiva que quepa al Tribunal concursal considerar, procedemos a distinguir someramente el nacimiento de cada uno de ellos:

##### *a) Impuestos Inmobiliario, Automotor y Embarcaciones (art. 143, 205 y 221 del Código Fiscal PBA)*

Esta tríada de impuestos de naturaleza local tienen por objeto gravar anualmente la titularidad, usufructo poseedores a título de dueños y/o adquirentes que no hayan formulado la inscripción, de bienes inmuebles, de rodados y/o embarcaciones. Para determinar la titularidad se toma como base de datos la información que poseen los Registros de la Propiedad pertinentes, aún cuando también el tributo recaiga, además del dueño, también en cabeza de otros sujetos relacionados con el bien considerado.

Se abonan mediante anticipos a cuenta del impuesto anual cuyos vencimientos se determinan en la Ley fiscal de cada año. La base son las valuaciones fiscales de cada uno de los bienes que se publican o se informan en las boletas de impuestos remitidos al contribuyente, a las que se les aplica un coeficiente de actualización. Se verifica la existencia de períodos impagos en la base de datos del organismo recaudador<sup>56</sup> y, en su caso, se procede a la elaboración del Título verificador consignando en él: a) el detalle de los datos del bien, b) el valor o valuación del mismo para establecer el monto imponible, c) los períodos adeudados d) los intereses moratorios y las multas que corresponda aplicar e) las diferencias que se hubieren detectado sobre construcciones no declaradas, todo con cita en la normativa que los reconoce.

Se advierte que la actuación discrecional del fisco aquí es sumamente reducida desde que es realizada de un modo general e idéntico para la determinación del tributo y la participación del contribuyente para la elaboración del título se hace innecesaria desde que la información respecto de valores y alícuotas es genérica y ha sido publicada al inicio del año calendario. Respecto de la titularidad dominial, obrando los datos en los registros públicos.

En este sentido, sólo presentan ciertas dificultades, por ejemplo, en el impuesto inmobiliario aquéllas construcciones que no se encuentren declaradas por el contribuyente y sean detectadas por la Autoridad de Aplicación, lo cual modifica la base de cálculo (valuación fiscal), circunstancias que da nacimiento a las diferencias del impuesto, más allá de la extinción del tributo original tomado con base inadecuada por la omisión del titular. En esos casos, como se verá en el punto siguiente, primero se dará vista al contribuyente para que denuncie las mejoras no

declaradas y su antigüedad bajo apercibimiento de dar aprobación a las tomadas o determinadas por la Autoridad competente.

*b) Impuesto a los Ingresos Brutos (arts. 156 del Código Fiscal PBA), sellos (art. 228 del Código Fiscal PBA). Impuesto a las Ganancias (20.628), IVA (23.349), Bienes Personales (23.966)*

En los impuestos descriptos aquí la determinación de los mismos queda, prima facie, en cabeza de los contribuyentes quienes deben cumplimentar con las presentaciones de las declaraciones juradas mensuales que arriban a un importe final que será abonado a cuenta del gravamen anual.

La determinación del importe a ingresar en este tipo de impuestos tiene una complejidad infinitamente superior al de los descriptos en el punto anterior desde que tienen por objeto gravar la actividad específica del contribuyente (ingresos brutos), o sus actos o contratos (impuesto de sellos), sus ganancias (ganancias), el sobrevalor que aporte a las mercaderías que produce, vende o presta, en su individualidad (IVA).

Esto significa que la determinación del importe a tributar tiene necesariamente un nivel de subjetividad que trasciende la esfera determinativa que posee el estado en general para determinar per se el importe a tributar en cada caso para el grupo de impuestos señalados con anterioridad, toda vez la base imponible la construye el propio contribuyente en base a las operaciones concertadas en el período pertinente, que haya declarado.

Además, en estos casos, y respecto de cada tributo existen figuras como los anticipos a cuenta (ganancia mínima presunta), los agentes de percepción, retención, de información, por ejemplo, que son sujetos quienes sin ser los destinatarios finales del tributo se comportan como responsables de su retención o percepción y, en ambos casos, pago a cuenta de aquél y que pueden verse compelidos a su pago en la medida que incurran en incumplimiento en los deberes a su cargo. Aquí se advierte que pueden existir créditos fiscales que nazcan ya de los incumplimientos de éstos específicos roles y no de la propia calidad del contribuyente que, como destinatario, usualmente es otro sujeto de derecho.

Así entonces, como dijéramos, la construcción de la base imponible es auto determinada en base a las declaraciones juradas que efectúan los sujetos inscriptos a tales impuestos, las que se ingresan al sistema y son pasibles de revisión por parte de la autoridad de aplicación, ya sea por las inconsistencias que detecte, por sus omisiones o defectos.

Claramente el no pago del saldo de las mismas por parte del contribuyente importan o generan de inmediato el nacimiento del crédito para el fisco por la suma comprometida con más los intereses y multas pertinentes, más allá de la eventualidad de los ajustes y determinaciones de créditos fiscales por las inspecciones que la Autoridad de Aplicación establezca.

En este sentido, y ante la omisión de la presentación por parte del contribuyente, el fisco deberá construirlo, en base de declaraciones juradas que por otros impuesto lleguen a su conocimiento, inclusive de otro estamento fiscal que brinden la pauta que no resulta correcto lo declarado por el contribuyente. O por denuncias anónimas que permitan canalizar algún tipo de seguimiento de las actividades que desarrolle.

Para ello hay toda una actividad reglada, en las leyes de procedimiento administrativo fiscal que encausan un trámite específico que se abre ante el incumplimiento del contribuyente en presentar en tiempo y forma su declaración

jurada impositiva (Ley N° 11.683 en ámbito nacional y Código Fiscal en Provincia de Buenos Aires).

A tales fines, en el marco del citado procedimiento, la autoridad de aplicación pertinente cuenta con toda una serie de potestades investigativas, instructorias y determinatorias que parten, se insiste, inexorablemente del desapego del contribuyente en la presentación de su declaración jurada o en las inconsistencias que las mismas presenten. La dificultad para el Fisco, obviamente, radica en que inicialmente carece de la información y documentación que obra en poder del contribuyente reticente, y la que deberá en la medida de lo posible reconstruir sobre la base de indicios, cruce de información, investigaciones sobre terceros vinculados, para poder procesar y así determinar el impuesto devengado por el contribuyente.

Dicho trámite administrativo cuenta con audiencia del contribuyente o su responsable, en el que puede ofrecer y producir todo tipo de prueba en su descargo y que concluye con una resolución del juez administrativo pasible de revisión por parte de otros órganos que si bien funcionan dentro de la esfera administrativa poseen una clara independencia de la repartición fiscal tributaria (Tribunal Fiscal de Apelación de La Nación y de la Provincia de Buenos Aires). Luego, y ya por último, en caso de resultado desfavorable y previo pago del tributo determinado, el contribuyente podrá reclamar en Tribunales ante los jueces competentes, contenciosos administrativos<sup>57</sup>, usualmente bajo la premisa del solve et repete<sup>58</sup>.

Queda por hacer, tal vez, una breve referencia en este punto, desde que escapa a los mecanismos procedimentales antes descriptos la potestad que el CFPBA le concede a ARBA<sup>59</sup> para que, ante el incumplimiento del contribuyente o responsable que no hubiere presentado declaración jurada por uno o más períodos fiscales y la Autoridad de Aplicación conozca por declaraciones anteriores del impuesto o en base a informaciones recabadas pueda llegar a establecer de oficio la medida en que presuntamente les corresponda tributar el gravamen respectivo.

Esos títulos, dice la norma, serán suficientes en los concursos para la insinuación del crédito fiscal, mediante las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto. Aquí y en este específico caso, como se adelantara, se omite la sustanciación con el contribuyente concursado previo a la insinuación del impuesto incorporado al título que se confeccione.

En uno u otro caso, la actuación de la administración fenece con la emisión de un acto de determinación de un crédito y la emisión de un título que lo representa para su insinuación en el concurso y que, como tal, es un integrante de la categoría general de acto administrativo, señalado por la doctrina como aquella declaración de voluntad de un órgano estatal, emitida en ejercicio de la función materialmente administrativa y caracterizada por un régimen exorbitante, que genera efectos jurídicos individuales directos con relación a los administrados destinatarios del acto.<sup>60</sup>

Su contenido expresa la causa que lo funda, circunstancia que lo constituye en un título causado, naturalmente diferente a los títulos abstractos.

Este acto administrativo, entonces tiene calidades, caracteres que lo distinguen como tal. Uno de ellos es la presunción de validez o conformidad o apego al ordenamiento jurídico, y por tal carácter subsistirá en tanto no sea tachado o atacado mediante un trámite específico, desde que el afectado es quien debe demostrar que es ilegítimo. Los fundamentos tienen dos raíces, el poder soberano

del estado y las garantías subjetivas y objetivas como requisitos de su dictado: competencia del agente, causa, objeto, procedimiento, motivación y finalidad).<sup>61</sup>

Ahora bien, en el punto siguiente se expondrán los principios de la normas en juego, para luego ingresar al análisis de la jurisprudencia que existe al respecto, y luego, a partir de ella y de los principios aquí expuestos, intentaremos exponer una interpretación sistémica de aquella.

## V. De las normas en juego. Interpretación [\[arriba\]](#)

Tal como describiéramos brevemente al comienzo de esta tesina dentro del derecho tributario, en el administrativo, como también en el ordenamiento concursal existen principios rectores del llamado orden público que, como tales, les confieren fundadas pre- tensiones de prevalencia sobre las distintas áreas del derecho que, en cierta medida, invadan o llamen a su intervención<sup>62</sup>.

En este sentido, señala Rubén Segal<sup>63</sup> que existiría como un sistema inter-normativo edificado sobre la interrelación de la ley concursal y la tributaria en el que se perciben zonas fronterizas, tangenciales y de contacto que conforman una zona interdisciplinaria entre el derecho fiscal y el concursal. El autor además, señala que ni la normativa anterior ni la vigente armonizan el contexto de ambas materias de manera satisfactoria de modo de satisfacer exigencias derivadas de una realidad incontestable: la creciente importancia de los procesos universales<sup>64</sup>.

Otros autores, como José Luis Milessi<sup>65</sup>, plantean ante el cuadro descrito la imperiosa necesidad de buscar una coordinación o integración de las normas concursales y tributarias para evitar que el proceso concursal se constituya más como una suerte de campo de batalla entre derechos que, autónomos, sólo pugnan por prevalecer en un proceso judicial reglado y puesto a la custodia de la justicia en pos de la solución de la crisis que atraviesa el sujeto concursado. Ello, naturalmente, no sólo conspira contra la seguridad jurídica de los justiciables sino que trasunta, para peor, un defecto interpretativo del ordenamiento comprendido como un todo desde que cabe pregonar como principio, la coordinación de las normas.

Por ello, como una derivación de la pretensión de ambas ramas del derecho imbricadas en la cuestión, diríamos que puede interpretarse que ellas tienden a ignorarse entre sí pues, a pesar de la importancia que gozan, no se interrelacionan facilitando la labor del interprete. De modo que deberá escoger el operador.

En efecto, a pesar que una establece el mecanismo de financiamiento del Estado a través de la tributación de los contribuyentes<sup>66</sup> y la otra confiere un procedimiento para el saneamiento de las situaciones de insolvencia o, en todo caso, una liquidación ordenada de todos los agentes de la actividad económica, sea éste por el vehículo que sea (sin trascender la calidad de comerciante o no), no se advierten una comprensión del fenómeno de la insolvencia<sup>67</sup> en las leyes fiscales ni tampoco, como contrapartida, se percibe en la normativa concursal un criterio rector de las materias descriptas al inicio de este trabajo en que se encuentren comprometidos derechos de raíz fiscal.

Ello impide que pueda conferirse algo de previsibilidad a las decisiones de los Tribunales<sup>68</sup> respecto de la intervención del Estado en sus múltiples facetas en un proceso universal.

Como natural derivación, entonces, sucede el cuadro de situación existente al presente, en el que pueden presentarse soluciones diametralmente opuestas en el que se tiende a darle preeminencia a uno por sobre otro, perdiendo de vista que,

tal vez, una justa ponderación de los intereses comprometidos permitiría aplicar un criterio de compatibilización o coordinación<sup>69</sup> que resuelva de manera razonable el tema<sup>70</sup>.

Así el pretorio, la mayor de las veces, se comporta como órgano decisor que adopta soluciones de acuerdo a los principios que juzgue adecuados pero priorizando una de las dos posiciones que resultan, si se quiere, antagónicas<sup>71</sup>. O también se recurre al resolver los casos, por ejemplo, con consideraciones o bases que afincan en un claro disvalor respecto de la actuación del fisco en su intento por superar los incumplimientos de los contribuyentes en presentar sus declaraciones juradas construyendo los conceptos a tributar de oficio y en base a los recursos que le concede la norma fiscal<sup>72</sup>.

Y esto se traduce, desde luego, en criterios muy dispares respecto de algunos de los interrogantes reseñados, principalmente a la hora del tratamiento en la insinuación de los créditos fiscales y tributarios con las consabidas potestades determinativas del Estado y, como su secuela natural, considerar si tienen cabida en los procesos universales sus criterios normativos.

En sentido negativo se expide Vítolo al señalar que frente a la apertura del proceso concursal que tiene las características de oficiosidad, universalidad, colectividad e igualmente, dichas presunciones, como la de todos los créditos, de todos los acreedores de causa o título anterior a la presentación en concurso o declaración de quiebra, pierden tal característica para verse en la necesidad de ser revalidados mediante el proceso de verificación de créditos, reglado por los arts. 32, 37, 56, 120, 200 y 280 y conchs. de la Ley 24.522.<sup>73</sup>

Esa consideración permite al citado autor concluir: En suma: la determinación de deuda efectuada por el fisco respecto de contribuyentes que se encuentran en situación concursal, y que correspondan a obligaciones correspondientes a causa u origen anterior a la presentación en concurso carece de presunción de legitimidad y legalidad, en la medida en que dicha determinación está sometida a revalidación en el marco del proceso concursal, y bajo las normas específicas de dicho proceso<sup>74</sup>.

También, en materia de tasas de interés, las normas fiscales imponen severos porcentajes a los vigentes en plaza, apoyados en ratios que tienen clara justificación ante la presencia del contribuyente in bonis pero que se desdibujan ante su insolvencia, en la medida que aquí, ya por definición, aquél no paga porque no quiere sino porque no puede.

Con relación a la morigeración de los intereses fiscales, ante un planteo de inconstitucionalidad en el marco de una ejecución fiscal, sin advertirse una insolvencia la CSJN en fallos 326:3653 causa "OSPLAD c/Pcia. de Chaco" el 23 de septiembre de 2003 ha resuelto: Debe rechazarse el planteo de inconstitucionalidad respecto de los altos porcentajes que en concepto de intereses resarcitorios liquida la ejecutante, pues su justificación se encuentra en la resolución 39/93 de la Sec. de Ingr. Públicos y en la 459/96 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación, que los fijan con el propósito de estimular el cumplimiento en término de las obligaciones tributarias y previsionales, y su desconocimiento o reducción importaría olvidar su naturaleza, la razón legal que los justifica, y el carácter que la Corte Suprema ha asignado a normas similares.

En cambio, en el marco de un concurso, en presencia de la insolvencia, en autos "Sortie SRL s/Quiebra s/incidente de revisión por Fisco Nacional -AFIP-DGI-DGA" del 15 de junio de 2007 la Cámara en lo Comercial, Sala D, por mayoría morigeró

las tasas legales. Sin embargo, en su voto en disidencia el Dr. Pablo Heredia expone la solución que en nuestra opinión corresponde aplicar a tal faena, pues resulta menester inexorable para poder escapar del corset legal-constitucional la previa declaración de inconstitucionalidad de la norma fiscal, y ello podrá ser efectuado en la medida que la tasa de interés arribe a un resultado confiscatorio, luego de mediar el planteo pertinente de parte -expresamente paso por alto la discusión respecto de la potestad jurisdiccional de declarar la inconstitucionalidad de las leyes sin mediar planteo de parte-, y ante la cabal demostración de la afectación de la capacidad contributiva implicada en el caso en análisis.

En forma coincidente con esa postura la SCJBA en Acuerdos 69.773 del 2/8/2000, 79.204 del 6/8/2003 y 91.728 del 8/11/2006 con cita de sentencia de la CSJN fallos 324:1280 ha señalado: ... En los términos del artículo 622 del Código Civil, la regla tributaria bajo examen viene a establecer un interés legal, característica de la que se deriva su fuerza obligatoria, también para el juez, quien sólo declarando su invalidez por afectación de derechos de grada constitucional, puede ordenar una limitación en su cuantía... Luego concluye que, en la medida que no se ha reprochado infracción constitucional alguna al citado artículo 75 del Código Fiscal, ni a las disposiciones normativas que son su consecuencia, la morigeración concretada por la Cámara en función del argumento ya consignado, supone en rigor una infracción legal, que desoye también la doctrina legal de esta Suprema Corte .... falencias ambas que no hallan espacio para su subsanación acudiendo a la invocación genérica de las notas y principios que tipifican el proceso concursal. El subrayado y cursiva nos pertenece.

No podemos omitir señalar, dada la claridad expositiva que guarda el voto del Dr. Roncoroni -a la que nos tuvo acostumbrados mientras ejerció su rol en la judicatura- en el Acuerdo 82.282 de la SCJBA del día 30/5/2007 respecto de la potestad jurisdiccional, que califica como un deber, de declarar oficiosamente la inconstitucionalidad de leyes. Allí dijo mediante reenvío a otro voto suyo, dictado en Ac. L-67598, lo siguiente: que la declaración oficiosa de inconstitucionalidad no sólo es posible, sino obligatoria, pues la Constitución no rige cuando alguien lo pide, sino siempre (art. 31 de la Constitución Nacional; 3 de la Constitución de la Provincia). Por cierto, eso no significa que los jueces reemplacen a los legisladores, lo que también sería inconstitucional, pues sería contrario a los principios republicanos (art. 1, en las dos constituciones citadas)75.

Queda por último, para cerrar en este mínimo bosquejo del tema de morigeración de los accesorios de los créditos fiscales, el voto en disidencia dado por el Dr. Lorenzetti del 9 de mayo de 2006 en el recurso de hecho deducido por AFIP en “Electrodomésticos Aurora SA s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión”76 que coincide con el criterio que no debe morigerarse las tasas de intereses fiscales sin impugnar la validez de las normativa que la con- cede.

Más de ello, en la medida que la mayoría de la Corte Suprema consideró inadmisibles el recurso en los términos del artículo 280 del CPCN, debe interpretarse que aún cuando no permite considerar que comparte el criterio, la misma ha juzgado intrascendente expedirse sobre el punto.

Pero volviendo al régimen interpretativo con que cabe encarar la tarea parece prudente transcribir las palabras de la Procuración General de la Nación: es cierto que el derecho tributario ha ganado autonomía como rama del ordenamiento jurídico, por los conceptos, principios, institutos y métodos con el que cuenta. Pero también lo es que las normas tributarias no deben quedar al margen de la unidad general del derecho, sino que han de compatibilizarse, necesariamente, con los principios generales del derecho (públicos o privados) en cuanto éstos

tengan vigencia general en todo el orden jurídico (arg. Fallos: 297:500). Por otra parte, ha de tenerse presente que es clara la pauta hermenéutica que postula que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, procurando adoptar como verdadero el que las concilia y deja a todas con valor (Fallos: 319:68; 320:1909 y 2656; 323:2117). Además, la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada norma por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todas se entiendan teniendo en cuenta los fines de las demás y considerárselas como dirigidas a colaborar en su ordenada estructuración Fallos: 319:1311).77

## **VI. Jurisprudencia. Bases y principios** [\[arriba\]](#)

### *a) Aclaración previa.*

Descrito con el más que somero y rudimentario bosquejo anterior, tanto los principios concursales como los antecedentes y los efectos que gozan los actos administrativos, las normativas que se involucran en este objeto de estudio, y que en definitiva se corporizan en el título sometido a la verificación concursal procederemos a exponer la jurisprudencia existente en los Tribunales de la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad de Buenos Aires partiendo de los criterios generales para, luego, adentrarnos en casos específicos que denoten algún punto adicional a considerar respecto de aquélla.

En tal sentido, aclaramos que si para la tarea de esta tesina sólo se analiza exclusivamente los fallos de los Tribunales Superiores quedan fuera de cotejo, inicialmente, las resoluciones de verificación de créditos dictadas, naturalmente, por los Juzgados de Primera instancia en donde, se insiste, toma vigencia la norma citada y que al no ser apelables sino remediabiles bajo el trámite del incidente de revisión quedarían habitualmente sin considerar en los trabajos que se hacen respecto de este particular punto. En este sentido, entonces, reducir el estudio a la revisión de la jurisprudencia de las Cámaras pecaría por defecto pues quedaría fuera de estudio el caudal resuelto por los Juzgados competentes.

Ello en principio impediría entonces, naturalmente, transpolar sin más o sin considerar las diferencias probatorias que reclaman los incidentes de verificación y revisión respecto la verificación tempestiva en los que por la dinámica procesal que aquéllos proponen sí llegan a decisiones de los órganos judiciales superiores, cosa que con los resortes del art. 32 Ley N° 24.522 no sucede.

Sin embargo, paradójicamente, los Juzgados de primera instancia acometen habitualmente la tarea del dictado de las resoluciones de verificación citando los precedentes de órganos superiores que, en definitiva, van dirigidas a supuestos divergentes desde que éstas tienden a revisar sentencias en trámites genuinamente de conocimiento pleno (revisiones y verificaciones tardías). Ello importa señalar que, desde el vamos, las resoluciones de verificación de créditos pareciera que incumplen la letra de la norma concursal desde que exigen la prueba acabada cuando la ley requiere que se la indique.

### *b) Interpretación de las normas implicadas. Fallos de la CSJN.*

Aclarada la dificultad que ello presenta, pasamos a señalar que desde antaño la Corte Suprema Nacional tiene resuelto que no hay conflicto normativo a la vista entre la legislación concursal y la fiscal tributaria que exija al intérprete establecer la prevalencia de una sobre otra a los efectos de respetar la competencia administrativa para la determinación de tributos y sus multas. Ello así, en la medida que no existe conflicto entre las normas legales que rigen el

trámite para la determinación del tributo y la suspensión de procesos que la ley concursal establece de modo genérico.

Para así decidir, la Corte señaló que la propia ley procedimental tributaria habilita a los responsables o infractores a interponer recursos administrativos hasta el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Y que la falta de interposición de los mismos, importa la adquisición de firmeza de las resoluciones que en materia de multas la autoridad de aplicación posee competencia. Como natural consecuencia de ello, la ley concursal no veda al organismo competente la determinación de las obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél ni la de aplicar sanciones pecuniarias que se vinculen con aquéllas sino que aquélla, la norma concursal, tiende a evitar o impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso<sup>78</sup>.

Es que en caso contrario, señaló la Corte, ello importaría reemplazar el procedimiento de impugnación específicamente previsto por la ley con el consecuente detrimento de la competencia de la justicia nacional a la que se le ha acordado el conocimiento exclusivo de los litigios en torno a la procedencia de tributos y sanciones de ese tipo<sup>79</sup>.

Con relación a este último punto, en cuanto a competencias se refiere, no puede dejar de destacarse la decisión de la CSJN que dispuso que quedara en manos del juez concursal entender en el procedimiento judicial de revisión interpuesto por la concursada contra una decisión firme administrativa luego de que el contribuyente hubiera promovido acción judicial para revisar una determinación administrativa firme.<sup>80</sup>

Sin embargo, existen algunos fallos que han resuelto en contrario de lo aquí expuesto.

En efecto, por ejemplo en el caso Ferrovías S.A., el Juzgado en lo Comercial Nacional N° 3, Secretaría N° 6, dictó una serie de decisiones que no siguen la doctrina judicial antes expuesta. Aquí directamente el Juez se entendió competente para tramitar y resolver la determinación impositiva no firme en sede administrativa dado que se encontraba aún en instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (tribunal administrativo) y, directamente, de oficio decretó la inadmisibilidad del supuesto crédito que el Fisco Provincial, en el marco del proceso universal, quien hasta ese momento tan sólo lo había denunciado en su pretensión insinuatoria dando cumplimiento al deber de concurrencia, en la inteligencia que no podría insinuarlo hasta que concluyera la pendencia aludida.

Es decir, aquí el Juez interviniente se abocó a tramitar una causa que aún no había sido sometida a su jurisdicción por el interesado, el estado provincial. Ello así, luego, también extendió la misma solución a otras determinaciones por el impuesto de sellos pero referido a otros contratos, en una pretensión omnicomprendiva que evidentemente avasalló la competencia administrativa.

Otro antecedente es el dictado en autos "OCA S.A. s/Concurso Preventivo" en trámite por ante el Juzgado en lo Civil y Comercial N° 10 de Lomas de Zamora. Allí el Juez interviniente dispuso abocarse la competencia del trámite que se seguía contra la concursada y también respecto de los deudores solidarios no concursados.

En este sentido, cabe destacar otros fallos que sí han distinguido con total claridad la identidad subjetiva que requiere la vinculación entre procesos para afectar o vincular uno con otro. Allí, la Cámara Nacional de Apelaciones de Capital Federal competente en el Concurso Preventivo de una sociedad desechó entender en un apremio o comunicar al Juez que intervenía en la pretensión del fisco mediante la

cual perseguía a los directores por aplicación de la solidaridad por las deudas de aquélla<sup>81</sup>.

Con esas salvedades, parece prevalecer jurisdiccionalmente la postura que conserva y respeta las potestades determinativas y la plena vigencia del procedimiento administrativo hasta su conclusión definitiva.<sup>82</sup>

*c) De la verificación tempestiva. Interpretación del art. 32 LCQ.*

Aclarado el deslinde y vigencia de las legislaciones involucradas, principiemos para entender el umbral de ingreso al procedimiento concursal en términos generales para todos los sujetos. Y para ello, otra vez, acudiremos a la redacción de la norma.

En tal sentido, y por los argumentos que ya han sido expuestos, entendemos ciertamente que la medida de la indicación de la causa que tiene como estándar el art. 32 de la Ley N° 24.522 tiene una gradación menor que probarla, conforme buena parte de la Jurisprudencia así lo ha considerado<sup>83</sup>.

La doctrina, también acompaña esa conclusión<sup>84</sup>. Por todos, Osvaldo J. Maffia señala en su obra “Derecho Concursal”<sup>85</sup> que el acreedor debe indicar, no probar la causa. Y ello, claro está, recordemos que tiene su correlato en la fortísima carga que le asigna a la tarea sindical la letra de la ley al señalarle en el artículo contiguo un deber de investigación pleno con amplias potestades que permite teniendo a la vista las razones invocadas por el acreedor, las observaciones que se podrían haber producido y la documentación de la concursada o fallida respecto de todos ellos tener un panorama completo del giro económico del cesante. En su caso, además, también podrá acudir a los del acreedor.

Se advierte claramente de lo expuesto, entonces, que en el marco del procedimiento concursal, existe un sistema de cargas sobre las partes y responsabilidades sobre los funcionarios concursales, sostenido por el texto expreso de la norma y por los principios de esa rama del derecho, que hace distinguirla con nitidez de sencilla relación procesal contenciosa común entre un acreedor y un deudor de un proceso judicial singular.<sup>86</sup>

*d) Títulos de créditos fiscales en la insinuación tempestiva.*

Superado entonces el estándar de validez y vigencia, sin menoscabo de ningún tipo desde la materia concursal respecto de la actuación administrativa para la determinación tributaria, y viceversa, cabe destacar que existe cierta uniformidad en cuanto a que los tributos liquidados en los procedimientos de determinación de oficio con base real o presunta regulados por las leyes nacionales o provinciales, configuran, en principio, causa suficiente a los efectos previstos por la LCQ 32, en tanto no esté cuestionada la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley que lo regula o la posibilidad de defensa del fallido o del síndico en su caso<sup>87</sup>.

Juegan a favor de esa solución, el carácter de título causal<sup>88</sup> y la presunción de legitimidad de los instrumentos públicos desde que ellos hacen plena fe hasta que sean redargüidos de falsos, conforme dispone el art. 993 del Cód. Civ.<sup>89</sup>, más allá de lo relativo a las constancias incorporadas al documento que ya no requieren este específico procedimiento especial de impugnación a tenor del artículo contiguo del código citado.

En este sentido, la jurisprudencia distingue también claramente la causa de la obligación del instrumento que la justifica desde que ha dispuesto distinguir la verificación el crédito proveniente del acogimiento de la concursada a una

moratoria, aun cuando se trate de un pacto o convenio sobreviniente a la presentación en su concurso pues en concreto la deuda incorporada al plan tiene por causa la primitiva obligación tributaria que era anterior a la presentación<sup>90</sup>.

La insinuación, entonces, además del título justificante, deberá ir acompañada con una explicación razonable de las operaciones, elementos, documentos, información y trámites que fueran tenidos en cuenta por el organismo recaudador para que se les permita a todos los interesados en el marco del concurso - acreedores, síndico, concursado y el Juez- con facilidad el necesario contralor sobre los importes arribados y los trámites llevados a cabo para su elaboración<sup>91</sup>. Toda esa información puede o no ser incorporada al título.

Concordantemente se ha resuelto que si la actividad del fisco se circunscribe únicamente a la adjunción de las boletas de deuda emitidas sin que surja de ellas un desarrollo analítico de los conceptos expresados en cifras globales, máxime en un incidente de revisión, el mismo no resultará admisible por resultar imposible la sola comprensión de la pretensión allí incorporada.<sup>92</sup> En igual sentido, se ha desestimado la revisión interpuesta de un crédito si su respaldo consistente en actas de inspección, boletas de deuda, copias de la DDJJ, liquidaciones y reflejos de pantalla no fluye clara ni concretamente el origen de la acreencia y constituye carga de la verificante demostrar la causa del crédito reclamado en el proceso falencial<sup>93</sup>.

En este sentido, además, se ha señalado que la impugnación que suele achacarse a la verificación de créditos fiscales respecto de la supuesta falta de acreditación de la causa de la obligación insinuada es una errónea transpolación de la doctrina de los títulos incausados o abstractos -pagaré o cheques- en los que la misma no se encuentra incorporada a los títulos<sup>94</sup>. Pues claramente los títulos contienen la expresión del impuesto, el período comprendido y el contribuyente deudor. Diversa será la cuestión respecto de cómo se arriba a aquella determinación, pero que no tiene relación alguna con lo que se define como la causa de la obligación insinuada sino, en todo caso, con su cuantía.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha señalado al respecto que: la pregunta acerca de cual es la causa de un crédito impositivo, contiene su propia respuesta. Ante la liquidación de un tributo, y la pretensión vericativa, podrá objetarse que no se configuró el hecho imponible, que el impuesto fue pagado, que prescribió, que fue mal calculado, etc. Lo que no se puede decir, es que se desconoce cual es la fuente de la obligación<sup>95</sup>.

Entonces si se ha expresado adecuadamente la operación, el título resulta formalmente hábil por encontrarse suscripto por la autoridad competente y en la medida que no existan elementos de juicio de suficiente envergadura que lo contradigan, como ser libros llevados en legal forma o las declaraciones juradas presentadas en tiempo y forma, importarán una presunción a favor de los instrumentos acompañados por la acreedora y permitirán convalidar los importes consignados por el fisco que fueran determinados tomando los importes netos declarados por el contribuyente en la DDJJ del Impuesto al Valor Agregado por ante la AFIP, a la que tuviera acceso por medio de la base de datos enviada por ese organismo para la determinación fiscal del artículo 34 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y las declaraciones históricas efectuadas por la deudora para la liquidación elaborada en los términos del artículo 40 (hoy 41) del mismo código<sup>96</sup>.

En algún que otro caso se ha rechazado la insinuación en la medida que el síndico así lo aconsejó en atención a que no se aportó ninguna constancia que respalde la

expedición del título ejecutivo, lo cual le impedían fiscalizar las liquidaciones ante la falta de aporte de las DDJJ y del sumario administrativo.<sup>97</sup>

También se ha señalado que cuando la deuda fue denunciada en el estado de activo y pasivo que se acompaña como recaudo para solicitar la apertura del concurso preventivo, constituye de por sí demostración suficiente de la existencia de tal deuda, particularmente en la etapa de revisión cuando no es presumible que pueda existir un concierto fraudulento entre acreedor y deudor desde que quien aparece reconociendo una deuda al principiarse el concurso preventivo, no puede luego en el período verificadorio, adoptar una actitud opuesta sin dar alguna explicación.<sup>98</sup>

Repárese que los fallos transcriptos son emitidos en el marco de verificaciones y revisiones en donde ya se requiere la prueba fehaciente de la causa de la obligación insinuada. Entonces en virtud de lo ya expuesto, en la medida que como vimos existe un mayor requerimiento de prueba en éstos últimos trámites que respecto de la insinuación tempestiva, cabe considerar entonces que en la verificación tempestiva serán válidos los instrumentos de verificación de créditos en la medida que respeten los parámetros apuntados, se encuentren razonablemente explicados y no existan objeciones documentarias que las contradigan.<sup>99</sup>

El Fiscal General ante la Cámara Nacional en lo Comercial, ha señalado también que en la medida que la sindicatura no haya cuestionado la procedencia del reclamo, ni la inexactitud en su determinación, practicando en este supuesto la liquidación que estimaba corresponder, ni tampoco denunció la existencia de vicio que afectada el procedimiento llevado a cabo por el incidentista, cabe reconocer el crédito insinuado. Ello sumado a que tampoco el deudor puso a su disposición los libros y documentación contable que el fallido tenía la obligación de llevar en su carácter de agente de seguros, no existen elementos que permitan controvertir, fundadamente, las constancias aportadas por el ente recaudador. En este sentido, la ausencia de registración contable no debe pesar a favor de quien tenía la carga legal de llevar su documentación en debida forma.<sup>100</sup>

Otros fallos también consideran que las constancias de deuda acompañadas gozan de la presunción de legitimidad y son suficientes para la admisión del crédito insinuado, pero sólo mientras no sean impugnadas o cuestionadas por el fallido o por el síndico.<sup>101</sup>

Con algo más de celo que los anteriores, la Cámara en lo Civil, Comercial y de Garantías de Necochea, ha señalado que los títulos poseen el carácter de instrumentos públicos y su contenido hace plena prueba, aún cuando al formalizarse respecto de caducidades o decaimientos de planes de pago se inserte un importe global continente de más de un período. Ello en la medida en que se haya acreditado la suscripción del plan por parte del representante del concursado ante la autoridad de aplicación, lo que constituye un reconocimiento de deuda por parte del contribuyente.<sup>102</sup>

En ese caso, concluyó el Tribunal, será en todo caso tarea del concursado o síndico determinar y acreditar que se hubieren formulado pagos a cuenta de la deuda que permita la deducción del monto consolidado.<sup>103</sup>

Cabe destacar en el caso en análisis, que la Cámara interviniente señaló que aún cuando el título sólo refiera dentro de los conceptos consolidados el número de ley que avala la inclusión en el plan de pagos (en el caso Ley 12.397) no sea la mejor técnica para la construcción del título, considera que dicha información era fácilmente accesible a través de la base de datos del ente recaudador, de quien el

síndico en base a sus prerrogativas de investigación que le otorga la ley concursal, podría haberla recabado.

En este sentido, con espíritu docente, la Cámara para concluir, recordó al funcionario actuante que la propia ley de procedimiento tributario extiende la responsabilidad por el incumplimiento a los síndicos de las quiebras y los concursos que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio.

*e) Títulos por Impuesto Inmobiliario, Automotor y Embarcaciones.*

Pasando ya a las verificaciones específicas de los impuestos aludidos, con relación a la verificación de títulos basados en Impuesto Inmobiliario y Automotor, en las que las tareas determinativas del fisco son de menor envergadura se ha juzgado suficiente el título acompañado toda vez aún cuando el Síndico y el quebrado hayan cuestionado que el acreedor no acompañó las valuaciones fiscales de los bienes ni indicado la alícuota aplicable, en la medida que no se advierte suficiente sustento para la impugnación resulta el título causa bastante de justificación de los créditos<sup>104</sup>.

En otro caso, ya en el incidente de revisión promovido por el fisco se han admitido los importes reclamados por el impuesto inmobiliario en atención a que de la inimpugnada prueba informativa surgen explicitadas las razones que motivaron la conformación de la deuda de los períodos identificados como 2100 y 5100 y siendo que no existió réplica idónea y debidamente fundada por parte del síndico, quien en ningún momento cuestionó la pertinencia de las nuevas valuaciones practicadas por el incidentista, corresponde admitir el recurso y verificar los montos pretendidos<sup>105</sup>.

También se ha hecho mientes, respecto del Impuesto a los Automotores que la inscripción en el Registro pertinente es constitutiva, circunstancia que de no haber sido negada por parte del deudor concursado, cabe admitir su inclusión dentro del pasivo universal<sup>106</sup>. Con ello descarta el fallo la utilidad de la denuncia de venta ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor, como elemento para desechar la insinuación desde que tal trámite no importa la cesación de la calidad de dueño. En este sentido, cabe aclarar, en la Provincia de Buenos Aires teniendo en miras la realidad que acontece en materia de transferencia de automotores adoptó un régimen de denuncia de venta fiscal que sirve para evitar el devengamiento del impuesto sobre el titular que hubiera transmitido la guarda del mismo, con posterioridad a su comunicación al ente recaudador.<sup>107</sup>

En sentido coincidente, también se ha expresado la Cámara en lo Civil y Comercial de Azul Sala I<sup>108</sup>.

Algunos fallos de la Cámara Nacional en lo Comercial pareciera que siguen esas aguas. Así la Sala E ha resuelto el 1 de marzo de 2006 en “Industrias Técnicas Aire S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión (Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires) que: Es criterio de esta Sala que las constancias de deuda como las acompañadas por la incidentista gozan de la presunción de legitimidad, mientras no sean impugnadas o cuestionadas por la deudora o por el síndico, con suficiente sustento; constituyendo, así, causa bastante del crédito reclamado (cfr. esta Sala en los casos “Santángelo, José”, del 23/10/92, “Walas, Ricardo Antonio”, del 16/9/97 y “Villeneuve, Pedro A.”, del 10/12/2001; entre otros). Sentado ello, dado que la postura defensiva tanto de la deudora como de la sindicatura se basó en cuestionar la determinación oficiosa de la deuda por el empleo de presunciones -v. fs. 50/55 y fs. 65/66-, más sin aportar prueba ninguna

que desvirtúe lo aseverado por el organismo recaudador, la pretensión inicial, en lo que respecta al impuesto automotor e inmobiliario, ha de progresar (v. esta Sala, “La Far SRL s/Quiebra s/Incidente de revisión por AFIP-DGI” del 20/12/2002; en concordancia con lo dictaminado por el ministerio público.

También, la misma Sala ha sentado como criterio general que la posibilidad de confeccionar las actas de inspección, a las que la DGI hace referencia, no la releva de expresar una adecuada justificación de los créditos que dice tener, exponiendo cuales son sus fundamentos y cuales fueron las pautas utilizadas para su determinación. Sostener lo contrario implicaría eximirlo de la demostración de sus aserciones, relevándola de las cargas vigentes en la materia, punto que no está legalmente previsto y que implicaría una inadmisibile desigualdad frente a los demás justiciables<sup>109</sup>

Di Tullio, en cambio, con cita de los siguientes precedentes (entre otros, Sala A “Stier S.A.” del 13/3/2003, Sala B “Afip incidente de revisión en Artysur S.A.” del 16/4/2003, Sala D “Arcadia Cia. Arg. de Seguros s/quiebra s/incidente de revisión DGI” del 28/6/2002), considera que las restantes Salas sentarían el criterio inverso, esto es, que no se considera satisfecha la carga de justificar el origen del crédito cuando la determinación de la deuda realizada por la AFIP no va acompañada de documentación respaldatoria idónea<sup>110</sup>.

Sin embargo, la jurisprudencia de éstas Salas recabadas por nosotros informan una solución idéntica a aquélla ya transcrita. En efecto, en general la doctrina de sus fallos dispone que: el tributo liquidado en los procedimientos de determinación de oficio con base real o presunta, regulados por las leyes nacionales o provinciales, consentidos que fueren o agotadas las instancias de revisión judicial que las mismas leyes prevén, configuran causa suficiente a los efectos de los arts. 32, 126 y 200, Ley 24.522, 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 síndico, en su caso. Ahora bien, si bien la ley faculta a la institución verificante para determinar oficiosa- mente la deuda atribuida a los responsables, sí exige al ente recaudado, cuando menos, una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación y sus fundamentos, como así también darles posibilidad al concursado o síndico, en su caso, de intervenir en el trámite de la liquidación de las cuentas<sup>111</sup>.

Del mismo modo, la Sala C ha resuelto que el procedimiento de determinación oficiosa de deuda no ha sido eficazmente controvertido por la concursada quien se limitó a mencionar, en su escueto escrito inicial, que tal proceder vulneraba su derecho de defensa sin manifestar, concretamente, vicio formal u error en las liquidaciones emanadas del organismo recaudador<sup>112</sup>.

#### *f) Títulos por Impuesto a los Ingresos brutos.*

Con relación al Impuesto a los ingresos brutos, cabe destacar que el supuesto de determinaciones de oficio sobre base presunta, que se ha resuelto que si de los elementos de juicio puede inferirse que durante el periodo por el cual se reclama la deuda impositiva las actividades del concursado pudieron presumiblemente reducirse, cabe reconocer sólo el importe mínimo como consecuencia de la inscripción fiscal, por lo cual el cálculo de la misma -mediante un trámite administrativo unilateral y sin base presunta- no resulta sustentado en la realidad<sup>113</sup>.

Dicho certificado, si bien no se sustancia en sede administrativa con el contribuyente, ha superado el test de constitucionalidad por la SCJBA en reiterados fallos.

En efecto, las Salas I y II de la Excelentísima Cámara Civil y Comercial de Bahía Blanca, Provincia de Buenos Aires<sup>114</sup> han declarado de oficio la inconstitucionalidad del art. 40 del CFPBA (hoy 41) y dispuesto el rechazo de la insinuación fiscal basado en tales instrumentos, continentes de una determinación celebrada sobre base presuntiva mediante el mecanismo previsto en esa norma provincial.

Para ello, entendieron que la liquidación de deudas en los términos del art. 40 del CFPBA emitida sin la observancia del procedimiento previsto por los arts. 37 a 39 del citado cuerpo legal que establece la audiencia del contribuyente es improcedente, toda vez que el concurso no es una mera ejecución fiscal y por ende tal certificación de deuda no basta para legitimar el ingreso al pasivo en razón de la carga impuesta a todos los acreedores sin distinción por una normativa de superior jerarquía como lo es la ley 24.522.

La liquidación del art. 40 del Código Fiscal pretende eliminar de hecho el proceso de insinuación, cercenando la capacidad de juzgamiento respecto de la procedencia y alcances de la solicitud de verificación de los créditos del Fisco. De tal modo la decisión respecto de la inclusión en el pasivo concursal de tales créditos queda sustraída de la facultad concursal, sin posibilidad de remedio.

Tal retaceo de los poderes que la constitución confiere a los órganos destinados a administrar justicia merece descalificación constitucional oficiosa, la cual se encuentra habilitado a declarar en tanto importa la defensa de su jurisdicción, desde que si bien en principio los jueces no pueden declarar de oficio la inconstitucionalidad de las leyes, si la norma en cuestión afecta los poderes que constitucionalmente le son propios, deben pronunciarse en defensa de sus propias atribuciones y de la competencia que la constitución les confiere, la que encuentra fundamento en lo dispuesto en el art. 57 de la Constitución provincial.

Dicho decisorio luego fue revocado por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. Allí con el voto del Dr. Roncoroni, miembro del Alto Tribunal<sup>115</sup>, con los siguientes argumentos:

La Cámara asumió erróneamente que la norma aplicable al caso, el art. 40 del Código Fiscal, cercenaba las facultades del juez del concurso en orden a juzgar sobre la existencia y legitimidad de los créditos para su admisión al pasivo y, consecuente con ello, que no había otra alternativa que la descalificación de la misma, asumiendo y resolviendo el enfrentamiento con normas jurídicas de rango superior, integrativas de la ley 24.522.

Como quiera que la determinación de la obligación fiscal de los contribuyentes debe resultar de base cierta (declaración jurada presentada por el obligado o sobre la base de datos que posea la Autoridad de aplicación, art. 34 del Código Fiscal) o de oficio sobre base presunta (art. 38 del Código Fiscal), la suficiencia o insuficiencia de los títulos justificativos que presente el Fisco ante el síndico concursal, compete invariablemente al juez del concurso (arts. 32 y 200 de la ley 24.522), pues el principio de concursalidad ha sido expresamente con- sagrado con una impronta axiológica indiscutible: concretar el valor solidaridad entre todos los que deben soportar las consecuencias derivadas de un patrimonio declarado judicialmente insolvente (arts. 1, 21, 32, 200 y cc. de la ley 24.522), a quienes se les dice: señores el principio prior in tempore potior in jure ha sido reemplazado por los principios de concursalidad e igualdad de los acreedores.

Así entonces, adolece de error aquélla conclusión que implique reconocer al Fisco atribuciones para meritar anticipadamente per se y ante si la idoneidad de los

títulos justificativos exhibidos en función de acreditar la existencia y legitimidad del crédito insinuado.

Ello no inhabilita todo el trámite informativo, sus etapas impugnativas que involucra a todos los sujetos intervinientes (arts. 34 y 200 de la Ley N° 24.552). El funcionario del concurso, a su vez, también debe realizar la investigación impuesta como deber (arts. 33 y 254 de la ley citada), buscar pruebas e informar al juez mediante un dictamen técnico fundado (arts. 35 y 200 de la Ley N° 24.522).

En definitiva, es el juez, quien se pronuncia sobre la suficiencia o insuficiencia de los títulos justificativos, declarando verificado, no verificado, admisible o inadmisibles el crédito pretendido (arts. 36 y 200 de la ley citada). Ello así por expreso mandato constitucional (art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional).

Claramente de todo lo expuesto, se sigue que la norma del Código Fiscal, bajo ningún modo tiene vocación de vaciar de contenido y potestad al procedimiento universal para escapar del control del juez del concurso.

Por ello, el Tribunal en el fallo en comentario consideró que hacer mientes en el vocablo empleado por el art. 40 del Código Fiscal al llamar “título suficiente” al certificado, significa resolver aquella competencia o pugna normativa según un criterio etimológico o semántico, postergando indebidamente la preferencia axiológica que da una interpretación más ajustada.

Con singular grafía el miembro del superior tribunal provincial agregó que para decidir en un caso judicial que la norma provincial es inconstitucional, no debe limitarse a mencionar la hipótesis de conflicto con la ley nacional, sino que debe establecerse que esa mera posibilidad se ha hecho realidad en el caso en juzgamiento, demostrándose. Y ello, luego, lo habilitará para juzgar la idoneidad del instrumento insinuado pero bajo ningún pretexto podría por el sólo hecho de considerar que no hubo audiencia del contribuyente desechar la verificación desde que, en concreto no se habrían presentado objeciones sobre el fondo del crédito determinado. Esto es, la anulación del resorte normativo (art. 41 CF) debería ser seguida por el examen que se quería realizar y que la normativa habría preterido. Sino paradójico sería, dice el tribunal, para concluir, que nos quedáramos afuera, una vez abierta la puerta que se decía cerrada por la norma.

A lo expuesto cabe agregar que nada impidió a los concursados (o al Síndico o a cualquier acreedor) oponerse y efectuar observaciones, iniciado el trámite de insinuación, invocando las defensas que consideraren corresponderles, de modo de asegurar las garantías constitucionales que se dicen vulneradas<sup>116</sup>.

Así también fue resuelto en otros supuestos de insinuación de un título liquidado por Impuesto a los Ingresos Brutos conforme a las pautas del art. 41 del Código Fiscal. Allí las Cámaras competentes entendieron que resultaba hábil el mismo en la medida que el trámite y las pautas adoptadas por el acreedor eran las correctas y que no existían otros elementos de ponderación como para apartarse del dictamen toda vez que la sindicatura interviniente no había cuestionado ni la metodología ni el importe arrojado<sup>117</sup>.

En la misma línea, se ha resuelto que ante la presencia de un sujeto concursado que se encuentra incurso en la figura del “agente de retención” como auxiliar de la labor recaudadora del Estado, carga pública que no hubo de ser discutida ni tampoco fue cuestionado el incumplimiento de la obligación de aquélla de inscribirse como tal, atento al volumen de su giro comercial la Cámara consideró que la concursada no había acreditado como era su carga la ocurrencia del alegado supuesto de doble imposición. En este sentido, concluyó el tribunal, la responsabilidad del agente de recaudación por el incumplimiento de los deberes

fiscales a su cargo, ya voluntariamente ya por propia negligencia, no podía dispensarse alegando que al operar la retención como pago a cuenta no podía exigirse luego de vencido el plazo para la presentación de la DDJJ del período fiscal de que se tratara, a diferencia de los anticipos, por cuanto el hecho imponible se verificaba en forma directa sobre el sujeto pasivo de la retención. Así concluye el tribunal la única forma de eludirla era acreditar que el contribuyente ingresó las sumas respectivas<sup>118</sup>.

En otros casos, respecto del supuesto en análisis se habían invalidado los títulos elaborados en aplicación de la norma citada cuando el concursado sí había presentado las DDJJ presentadas oportunamente al fisco y luego, con el análisis de la contabilidad del deudor, también se probó que los importes volcados al título por el fisco en verdad coincidían más con el importe total del universo facturado que con la alícuota aplicable a esa base imponible que, ronda habitualmente según el caso, entre el 1 y 3,5% de aquélla. Allí indudablemente es correcto que ceda la presunción de legitimidad del título acompañado desde que existen elementos probatorios suficientes para destruir la presunción de legitimidad que ostentan los mismos<sup>119</sup>.

De igual modo se ha resuelto que cabrá receptar una verificación de Impuesto a los Ingresos Brutos documentada en una “Liquidación de deuda”, si de la pericia contable surge que el aquél no agregó en autos las declaraciones juradas por los períodos reclamados, sin brindar explicación alguna de tal omisión, y habiendo dictaminado el experto que dicha deuda surge del examen de los libros del propio concursado, quien se limitó a cuestionar la metodología empleada por el perito.<sup>120</sup>

Por último, se ha expresado que la falta de libros de la fallida, aún cuando haya impedido establecer fehacientemente la existencia o inexistencia de actividad comercial gravable mediante el impuesto sobre los ingresos brutos, no puede hacerse valer en contra de la actor en su solicitud de verificación de créditos, pues esta cuenta con elementos de juicio favorables, tales como la inscripción realizada contra la fallida.<sup>121</sup>

#### *g) Título por Impuesto a los Sellos.*

En un incidente de revisión promovido por el Fisco Provincial por el Impuesto a los Sellos la Corte Suprema Nacional adhirió al dictamen del Procurador General de la Nación con motivo de un recurso de hecho deducido por el concursado y revocó la Sentencia de la Cámara Nacional en lo Comercial Sala B que había admitido dentro del pasivo el crédito derivado de las órdenes de compra emitidas por dicha empresa, firmadas por su personal y dirigidas a diversos proveedores. Para así decidir estimó que las operaciones de compraventa entre ambas partes si fueron efectivamente realizadas, según detalló la Sindicatura, pero que no se encontraban incorporadas a un contrato único sino que se encuentran separadas la oferta y su aceptación.

Con esos elementos no juzgó configurados los hechos imponibles previstos en los arts. 214, 220 y cc. del CFPBA toda vez que no se encuentra reunido el requisito de la autosuficiencia, en cuanto precisan que el documento ha de revestir los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes, conforme la Ley convenio 23.548 <sup>122</sup>.

Con referencia a los contratos de concesión de servicios públicos interjurisdiccionales (Transporte ferromotor) y (Aguas Argentinas) se ha debatido

la potestad del fisco provincial para determinar el impuesto de sellos por los contratos celebrados con el Estado Nacional. En esos casos se determinó el tributo y se extendió la responsabilidad a los integrantes del Directorio de las empresas concesionarias. Dichas determinaciones, firmes en sede administrativa, luego en el marco de los concursos preventivos en su mayor medida no fueron admitidas y sufrieron medidas cautelares por parte de la CSJN impidiendo al fisco provincial ejecutar las determinaciones mientras se sustancia el pleito.<sup>123</sup>

En otro supuesto por este tributo se ha resuelto que de una re- visión de las actuaciones administrativas... se aprecia que en la Resolución... obrante a fojas.... Se hizo mérito a que en el informe... de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección Provincial de Rentas... se concluyó que la condición para aplicar la alícuota diferenciada es el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, entendiéndose por tal no sólo a la presentación en término, sino al pago de la totalidad del impuesto; y que, en consecuencia, la percepción parcial no hacía decaer el régimen por la porción pagada, pero lo tornaba inaplicable en relación al resto no ingresado en tiempo y forma. Así las cosas, siendo que el planteo de la concursada ya fue analizado en sede administrativa y que en autos no se han incorporado nuevos argumentos o prueba que refute la conclusión antes indicada, debe rechazarse el agravio ensayado sobre este punto.<sup>124</sup>

#### *h) Título por Impuesto a las Ganancias. Anticipos.*

En un incidente de revisión una verificación de Impuesto a las Ganancias y sus anticipos tuvo resultado desfavorable en Primera y Segunda Instancia fundándose los resolutorios en las observaciones opuestas por el síndico que si bien era formales, en la medida que la revisión es un verdadero proceso de conocimiento con amplitud de debate y prueba, la prerrogativa legal de determinar de oficio las deudas invocadas, no la relevaba a la acreedora fiscal de expresar una adecuada justificación de la causa del crédito reclamado, exponiendo cuáles eran los fundamentos y pautas para su determinación. Así entonces, la documentación traída por sí sola, no resultaba suficiente para acreditar debidamente la causa del crédito cuya verificación se pretendía, pues dicho instrumento sólo hacía fe de su contenido.

Sin embargo, la representante fiscal señaló que la Sindicatura en verdad sólo se había limitado a observar que la concursada había omitido efectuar la presentación formal correspondiente al pago de los anticipos al impuesto a las ganancias sin siquiera tratar de verificar la forma en que se determinó el saldo del tributo impago, y que dados los modernos medios de almacenamiento, podía compulsar en forma rápida por sistema. Asimismo, también adujo que se había soslayado que el mecanismo formal para evitar la tributación de los anticipos consistía en la presentación de las declaraciones juradas que den cuenta a la autoridad de aplicación que la base del impuesto será menor al año precedente y así lograr su merma o hasta no pagarlos en caso de que el saldo anual arrojara quebranto.

En tal sentido, al casar el fallo, mediante el voto del Dr. Genoud, la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires señaló que la emisión del título había respetado las pautas procesales que le concede la normativa fiscal 11.683. Que además, la certificación estaba confeccionada por la autoridad habilitada al efecto. Que se encontraba reconocido por el síndico la falta de presentación por parte de la contribuyente de las DDJJ y que el título no había sido argüido de falso.

Luego procedió a transcribir un voto del Dr. Roncoroni dictado en Acuerdo 85752 125. Allí dijo: La objeción a la verificación del crédito consistente en la falta de acreditación de la causa de la obligación ... resulta inaplicable en el caso. En

efecto, la exigencia de indicar la causa del crédito rige en verdad para los títulos abstractos pero no para los títulos causales.

Más adelante señaló que la objeción opuesta por el síndico, en el sentido de cuestionar el crédito desde que no se pudo constatar ante la falta de presentación de las DDJJ que hubiera tenido acreencias determinativas del saldo reclamado, no puede favorecer al incumplidor como para evitar el devengamiento del crédito sino, todo lo contrario, no pueden servir para desvirtuar las potestades del fisco, máxime cuando el citado funcionario bien pudo reclamar la información correspondiente a los efectos de controlar la pertinencia del pedido de verificación.

En consecuencia, puede colegirse de lo expuesto que a tenor que las observaciones e impugnaciones fundadas exclusivamente en cuestiones formales resultan insuficientes para destruir la presunción de legitimidad desde que arropan objetivamente observaciones meramente formales que sin fundamento específico en el caso se limitan a cuestionar la legislación fiscal<sup>126</sup>.

En el fallo en estudio, en el voto del Dr. Soria con cita en el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>127</sup> consideró que cabía descalificar la decisión desde que al atribuirse el fuero concursal facultades de revisión de la validez intrínseca del título invocado en sustento del crédito impositivo, importó prescindir inmotivadamente de la regulación específica en materia tributaria que estatuye un procedimiento para cuestionar una determinación impositiva. La sola referencia del incidente de revisión de los arts. 32 y sigtes. de la ley 24.522 como “verdadero proceso de conocimiento” que se efectúa en la sentencia no autoriza a reemplazar el procedimiento especial de impugnación referido, supliendo la inactividad de los responsables impositivos en la forma y plazo establecidos por la ley tributaria con el consecuente detrimento de la competencia de la justicia nacional, a la que se ha acordado el conocimiento exclusivo de los litigios en torno a la procedencia de tributos de esta índole. Para concluir, consideró que no probada la existencia de cuestionamiento (o la imposibilidad de articularlo) por el concursado o por la sindicatura según corresponda de la determinación que de oficio realizara el ente recaudador del tributo, mediante los procedimientos especiales, el juez del concurso tiene vedada la posibilidad de indagar en cuanto a la causa del crédito que se pretende verificar más allá del mero sustento legal en la determinación de la gabela.<sup>128</sup>

En otro fallo dictado por el mismo tribunal<sup>129</sup> se confirmó la decisión de la Cámara competente que había admitido la verificación de créditos de la AFIP basada en la certificación contable aportada por la concursada al denunciar el crédito del fisco en su presentación inicial, en el dictamen sindical que sugería como inverosímil la postura de la deudora, en contradicción con sus posturas anteriores, y en el reconocimiento que la deudora había formulado respecto de haber suscripto distintos planes de pago ante la acreedora.

En este sentido, la SCJBA citó un fallo de la Cámara en lo Comercial Sala D del 21 de agosto de 1990<sup>130</sup> señaló que: quien aparece reconociendo una deuda al principiar el concurso preventivo, no puede luego en el período verificadorio, adoptar una actitud opuesta sin dar alguna explicación”.

#### *i) Planes de pago.*

En caso se insinuare planes que se encuentren caducos, en el marco de una verificación, se ha resuelto que: Corresponde desestimar la verificación del crédito solicitado por la Administración Federal de Ingresos Públicos por la caducidad de un plan de facilidades de pago, ya que, no se produjo prueba que permitiese

inferir que la quebrada se hubiese acogido a tal plan, y si bien las certificaciones de deuda emitidas por el Organismo Fiscal gozan de presunción de legitimidad – art. 12 de la ley 19.549 (Adla, XXXII-B, 1752)–, ello no importa que se deba directa sumisión a sus constancias, si no se presenta una base documental y explicativa que permita seguir la secuencia lógica que pruebe la existencia del crédito y los importes reclamados<sup>131</sup>.

Claramente cabe apreciar en el resolutorio aludido en el párrafo anterior, dictado en el marco de una verificación en el que el acreedor ya debía probar la causa de la obligación que el ente fiscal no acompañó las constancias de acogimiento por parte del sujeto concursado, circunstancia que –consecuentemente– justifican el rechazo si tampoco fue precedido por una explicación documentada y lógica de los conceptos incorporados al título.

Con relación a la existencia de planes de pago vigente para cualquier especie de tributos a la fecha del concursamiento, cabe destacar que la jurisprudencia se muestra vacilante sobre la solución que cabe aplicar<sup>132</sup>.

En efecto, en la medida que se encuentra al día el convenio de pago, suelen los concursados observar las presentaciones fiscales advirtiendo que con los comprobantes de pago del plan al día no existe crédito o que gran parte de él se encuentra cancelado<sup>133</sup>.

Si bien ello pueda influir el importe debido al momento de la insinuación fiscal, el acreedor debe cumplir con su carga sustancial de verificar su crédito y así resguardarse ante el eventual decaimiento por incumplimiento del concursado, desde que en caso de no haber comparecido en forma tempestiva al proceso insinuando su crédito como condicional se encontraría contrariando al artículo 32, pudiendo, inclusive considerarse, luego, prescripto su crédito en la eventualidad de aplicarse el resorte del artículo 56 de la Ley 24.522 o también entenderse que esos pagos que reciba en el marco del plan de pagos se juzguen como incausados por la falta de insinuación. Por ello, parece prudente la doctrina judicial que recepta el crédito, con carácter condicional y a las resultas del cumplimiento del plan de pagos<sup>134</sup>. Ello más allá, claro está, de la habilitación del juez que debería conceder para continuar pagando una deuda que resulta de título o causa anterior a la presentación concursal en la medida que resulte conveniente para todos los sujetos involucrados (arts. 16 y 20 de la ley 24.522)<sup>135</sup>.

Ahora bien, cuando con motivo del decaimiento posterior al concursamiento ante el incumplimiento de pago del plan respecto de la porción del crédito condonada, luego de aplicados los pagos que hubiere efectuado, deberían incorporarse al pasivo universal toda vez que han caído las quitas y prórrogas del plan concedido. Cuestión de suyo compleja. Mucho más si se piensa en que habitualmente los importes condonados al resultar accesorios de los créditos adeudados –intereses o multas– serán naturalmente quirografarios. Así entonces, se les debería aplicar el acuerdo que se hubiere homologado a su respecto.

En este sentido se ha resuelto que debe admitirse la verificación del crédito por Impuesto a los Ingresos Brutos respecto de los cuales el deudor había suscripto un plan de pagos con antelación a su concursamiento, correspondiendo liquidar las cuotas del plan desde sus vencimientos y no reimputar los pagos de la misma con la pérdida de los beneficios desde que la acreedora no caducó dicha moratoria haciéndoselo saber administrativamente la pérdida de los beneficios.<sup>136</sup>

#### *j) Exenciones.*

Respecto del régimen de exenciones de impuestos, se ha resuelto en el marco de un incidente de revisión interpuesto en un concurso preventivo que en la medida

que el deudor hubiera acreditado que se le había concedido la “exención provisoria” al impuesto a los ingresos brutos y, luego, éste hubiera requerido el dictado de la exención definitiva, además de encontrarse acreditado con el dictamen pericial contable con todos los requisitos que prescribía la norma para tal beneficio, cabe confirmar el rechazo de la revisión promovida por la Autoridad Tributaria desde que el silencio de la administración en el supuesto resulta ineficaz para considerarlo como una negativa<sup>137</sup>.

En otro fallo, se resolvió que en la medida que exista una exención concedida para un código de actividad y sea aquél la única actividad que preste la concursada, cabrá rechazar la insinuación que por Ingresos Brutos formaliza el Fisco por otro código de actividad que no se ha comprobado que haya realizado actividad alguna<sup>138</sup>.

## VII. Propuesta para una interpretación sistémica [\[arriba\]](#)

Del análisis de la jurisprudencia que hemos citado a lo largo del trabajo y de la interpretación de la normativa involucrada consideramos que los créditos fiscales incluidos en los títulos emitidos por autoridad competente mantienen su presunción de legalidad en el marco de la crisis empresaria y que serán títulos suficiente para su incorporación en la verificación tempestiva de los concursos preventivos en la medida que sean acompañados de una explicación coherente y suficiente de las tareas e información tomada en cuenta para su elaboración, en la medida que no sean cuestionados de manera fundada -con documentación, como permite el limitado marco de conocimiento de la etapa involucrada- o con pruebas de tal entidad que hagan palmario o evidente la ilegalidad del instrumento acompañado.

Ello significa, concretamente, que en tales condiciones los mismos cumplen con los recaudos que previene el art. 32 de la ley concursal.

Por ello, consideramos de correcta hermenéutica colegir que legislación concursal importe que la actuación del fisco en la determinación impositiva pierda el carácter de presunción de legalidad desde que, no sólo no hay norma que lo diga expresamente sino que, concretamente el propio ordenamiento concursal exige al momento de la insinuación tempestiva que el pretense acreedor indique la causa de la obligación, lo cual ciertamente, es menos que probar, como hemos concluido antes.

Ello, va ciertamente de la mano del fin publicístico que campea en el ordenamiento concursal que exige de los órganos del concurso una actividad investigativa sobre la totalidad del universo involucrado para arribar luego de la vista entre todos los sujetos participantes en el período de observaciones de créditos, a la elaboración de un informe o dictamen fundado respecto de cada una de las pretensiones incorporadas, en los que el funcionario debe investigar la documentación del deudor y, en cuanto corresponda, en los del acreedor y valerse de todos los elementos útiles para echar luz sobre el pretense crédito.

Por lo tanto, creemos que la norma concursal no trasunta una inversión en la carga de la prueba<sup>139</sup>, desde que no existe previsión legal que modifique o altere la normativa que el fisco ostenta para la determinación tributaria en sede administrativa ni tampoco se advierte que la ley concursal declare inaplicable los principios que la gobiernan. En este sentido, así como los restantes acreedores aportan sus elementos convictivos obrantes en su poder, facturas, contratos, etc., el título que el fisco aporta tiene como sustento un sistema reglado basado en el principio de legalidad.

Por ello, el fisco no se encuentra en una posición distinta de los restantes acreedores involucrados. Ahora bien, si existieren elementos convincentes o pruebas concluyentes que demuestren que la insinuación del fisco basada sobre base presunta se encuentre en pugna con la realidad acaecida en los períodos involucrados, ésta deberá ceder aún cuando pudiere existir cosa juzgada administrativa firme respecto del deudor, toda vez los principios que gobiernan la insolvencia.

Como afirmáramos en el punto pertinente, la jurisprudencia ha ido ampliando el criterio para analizar y resolver las verificaciones de créditos basados en títulos de crédito incausados. Ha ido elaborando las soluciones con criterio más amplios y flexibles, ajustando la búsqueda de soluciones al caso concreto y para ello se ha permitido tomar en cuenta la totalidad del universo comprometido como la actuación del deudor, la del acreedor, la contabilidad de ambos, la denuncia como acreedor del pretensor por parte del concursado<sup>140</sup>, las investigaciones obrantes en el expediente por parte del síndico, el comportamiento de los coacreedores, etc.

Este innegable avance obliga entonces a desatender los argumentos que habitualmente se invocan para considerar no acreditada la causa de la obligación cuando insinúa el fisco, so pena de transitar el camino inverso a su respecto, toda vez que se apoyan en los principios rectores de esos fallos que se han colado en la interpretación de los Tribunales con la inicial rigidez en que fueron considerados en una impropia conclusión para el análisis de créditos de esa naturaleza.

Ello es así, dadas las nítidas diferencias que cabe apreciar en un supuesto respecto del otro. En efecto, como una derivación de las bondades de los títulos emitidos por las entes fiscales que no sólo poseen la descripción de la causa de la obligación que contienen sino que, además, tienen una elaboración asentada en un trámite reglado, específico y documentario. Por otra parte, no existe respecto de los créditos fiscales las mismas razones que abrevan para revisar cuidadosamente las verificaciones basadas en títulos de créditos abstractos suscriptos por el deudor, ya que no es razonable la posibilidad del eventual acuerdo fraudulento del concursado con el pseudo-acreedor cuya finalidad no sería otra que licuar la participación en el pasivo de los créditos verdaderos, reales o genuinos<sup>141</sup>.

Valorando así el universo concursal, investigando seriamente por parte del Síndico la actuación de la cesante, su actividad, su contabilidad y la documentación que la respalda, la insinuación concursal será apreciada verdaderamente mediante un análisis omnicompreensivo del sujeto y su entorno pero sin que se apoye exclusivamente en uno u otro cuadro normativo, que deben integrarse de una manera armónica<sup>142</sup>.

En efecto, el sistema del derecho tributario y de las potestades que el Estado ostenta en materia determinativa de impuestos no puede ante una situación de falencia, desde lo ontológico, importar su total desaparición ni tampoco ignorar los principios que campean en aquélla. Como tampoco resulta prudente admitir, así, sin más, en puro apoyo de aquél marco normativo, casi dogmática- mente, toda pretensión fiscal que no posea fundamentos razonables o que se muestren ante la existencia de elementos serios que lo contradigan<sup>143</sup>.

Así entonces desde la coordinación de los principios de ambos sistemas se podrá arribar a una salida satisfactoria de la encrucijada en que ambos ordenamientos someten a la insinuación de créditos tributarios<sup>144</sup>.

En efecto, para arribar a una determinación fiscal, sea por el mecanismo que fuera, esto es sobre base cierta o sobre base presunta, el organismo fiscal tiene un

trámite específico en el que el contribuyente posee legitimación suficiente como para acreditar que la determinación que allí se le hubiere imputado se encuentra equivocada. En tal sentido, en la medida que la determinación no pueda formalizarse sobre la base de la información que el contribuyente se encuentra obligado a aportar, como deber específico de las normas fiscales, el estado naturalmente cuenta con los medios técnicos y jurídicos que le permiten su determinación sobre la base de pautas previamente establecidas por la normativa vigente, como derivación del principio de legalidad. Así también en el supuesto de incumplir con la presentación de las Declaraciones Juradas por parte del contribuyente, podrá tomar la información que surja de otros períodos para formular una mensuración del importe adeudado.

Esto significa que, primordialmente, que aún cuando es un deber del contribuyente, además de inscribirse en la/s categoría/s pertinentes, aportar en base a su actividad económica y la documentación obrante en su poder los importes del impuesto a ingresar con la periodicidad que determine la autoridad fiscal el estado debe superar ese incumplimiento en pos de la determinación tributaria omitida y llegar a establecer la base del impuesto.

Se ve entonces que la apertura del trámite determinativo oficioso parte de la omisión del contribuyente en sus deberes tributarios y tiene por búsqueda una determinación impositiva que, con participación de aquél, le confiera estabilidad a la acreencia determinada y habilitará al organismo fiscal para comparecer al proceso universal unido de los elementos suficientes como para procurar la insinuación de su acreencia. Este certificado o constancia de deuda, valga reiterarlo, es el título que da cuenta de la conclusión de ese trámite administrativo y que, como instrumento suscripto por oficial público competente, le confiere como natural derivación la presunción de legitimidad de todos los actos administrativos<sup>145</sup>.

Como hemos señalado en puntos anteriores, para tal proceder el organismo fiscal debió cumplimentar toda una serie de pasos, en el expediente formado al efecto, dentro de los cuales se encuentra la intimación para acreditar el pago en tiempo idóneo, trámite que de mediar el silencio del contribuyente, se da por concluido (arts. 29, 49 y cctes. del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires). Es decir, este trámite, previo a la insinuación concursal, cuenta con la audiencia del concursado o fallido, asegurando su derecho de defensa y admitiendo amplias posibilidades recursivas.

Sin perjuicio que dicha circunstancia podría hacer considerar tardías todas aquéllas quejas o alegaciones que el propio deudor concursado podría intentar oponer en la instancia de las observaciones de créditos, desde que su extemporaneidad justificarían el rechazo conforme concluyen algunos autores<sup>146</sup>, más parece claro que en la medida que en el marco que importa y el objetivo que contiene un proceso universal, de raíz diferente que aquélla, en cuanto a sujetos participantes, la cosa juzgada administrativa debe tener una relevancia o aplicación atenuada como para que, por sí sola y ante la evidencia de no resultar ajustada, sea inatacable en la instancia del artículo 36 de la ley concursal.

Así ha sido resuelto en múltiples supuestos antes considerados al sentenciar, por ejemplo, que: cuando existen elementos de juicio que permiten inferir que durante el periodo por el cual se reclama la deuda de naturaleza impositiva las actividades de la concursada fueron nulas o muy reducidas, resulta ajustado a derecho reconocer al organismo recaudador sólo el reconocimiento del mínimo de su acreencia, como consecuencia de la inscripción fiscal, máxime cuando para el

cálculo de esa deuda, mediante un trámite administrativo, no se otorgó participación a la sindicatura 147.

Sin embargo, debería haber, por lo menos en esta instancia de verificación, por un criterio de especialidad y de conocimiento atenuado, de raíz puramente documental, cierta prevalencia en torno de cuestiones técnicas tributarias que correspondería validar desde que escapan, prima facie, al conocimiento del tribunal concursal dentro de dicho marco acotado, puramente documental<sup>148</sup>.

Es que si se tiene en consideración en algunas decisiones de los Tribunales que para la verificación de créditos basadas en títulos cartáceos incausados pueden tomarse como indiciario el si- lente comportamiento del deudor en el proceso ejecutivo incoado en su contra<sup>149</sup>, la conclusión no podrá ser otra cuando el verificador sea el Estado, quien en pos de la percepción de los impuestos que fueran determinados mediante una resolución administrativa firme y que goza por imperio legal -no controvertido- de la presunción de legitimidad comparece al proceso universal.

Por lo tanto, a la vista de la evolución que alcanzó la jurisprudencia en materia de verificación de títulos de créditos se ve que se hace necesaria también aquí una evolución en la apreciación de la insinuación de créditos tributarios que tomen en consideración todos los principios que campean en ambos ordenamientos - concursal y tributario- para compatibilizarlos entre sí y arribar a una solución superadora sin prescindir la una de la otra.

En este sentido, carecen de sustento las decisiones basadas exclusivamente en cuestionamientos de tipo formal como ser impugnaciones o negativas sin pruebas que destruyan lo aseverado por los organismos recaudadores. Toma cuerpo así, en la medida que no haya elementos de ningún tipo que desvirtúen las presunciones fiscales determinativas de impuestos, que son de origen legal, aún cuando, resulta de toda obviedad que descansan en parámetros que podrán no afincar en la perfecta realidad acontecida en la especie pero que, a falta de todo otro dato y ante el incumplimiento del contribuyente, ya sea por falta de presentación de las declaraciones juradas, o su falsedad, o por los silentes comportamientos de la contribuyente a los requerimientos para que brinde la información y/o ante la inexistencia de una contabilidad que la refleje o la oculte, no pueden dar por resultado el rechazo del tributo insinuado en la medida que, claro está, no quede demostrado la paralización completa y terminal de la actividad de la cesante.

Queremos significar con ello que en virtud de la ausencia de pruebas que demuestren el error que padece la determinación realizada por el organismo tributario realizada sobre base presunta, en virtud de la presunción de legalidad que ostentan las mismas, deben considerarse que acreditan la causa de la obligación tributaria que se pretende inscribir en el pasivo concursal<sup>150</sup>.

Lo mismo sucede con las determinaciones que el fisco puede elaborar para el supuesto del incumplimiento del contribuyente en la presentación de una declaración jurada y que le permite tomar como criterio de ponderación para calcular el importe adeudado por ese período las declaraciones anteriores del contribuyente y así presumir de oficio la deuda por montos idénticos, que se evidencian como idóneos desde el prisma de la razón, en la medida en que presuntivamente son parámetros fehacientes, tomados desde la propia actividad del deudor que hubo de determinarlos para períodos anteriores o, ya, determinarlos desde otras declaraciones juradas presentadas para otros impuestos<sup>151</sup>.

Conclusivamente, entonces, puede decirse que de la lectura de los fallos citados que hay consenso en la Excelentísima Cámara Nacional en lo Comercial en sus distintas Salas así como en la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires que en la medida que el certificado de deuda sea acompañado de una explicación adecuada y razonada de todos los elementos obrantes en poder de la administración que demuestren los importes tomados como base para el cálculo y las razones que llevaron para ello, las resoluciones que se hubieren dictado y las notificaciones que se hubieren cursado al contribuyente a fin de que se expida en torno de las determinaciones y/o aporte toda la información necesaria para la correcta determinación del crédito insinuado será título suficiente para ingresar dentro del pasivo concursal.

Se insiste que, en la medida que no surja de otras constancias del proceso universal, que destruyan aquél mecanismo y que posean un cierto rigor probatorio, la consabida presunción de legitimidad del certificado no importará un elemento definitivo e irrevisable si luego aparecen otros datos que descartan el devengamiento del impuesto con adecuada verosimilitud aún cuando exista firmeza administrativa para la construcción del título. Si existen elementos que acreditan, prima facie, que no se ha devengado el tributo, claro es que incumbirá al organismo fiscal exponer los fundamentos por los cuales debiera juzgarse devengados los impuestos oficiosamente determinados sobre base presunta.

Lo expuesto no conlleva de ningún modo a considerar cercenada las potestades jurisdiccionales para determinar el ingreso o no al pasivo universal, ni tampoco a considerar que las determinaciones de oficio resulten una inversión en la carga de la prueba, en la medida que en materia de impuestos auto-generados sobre la base de declaraciones juradas del contribuyente, resultan el único camino alternativo que goza la administración para el nacimiento de la obligación tributaria y que se abre, exclusivamente, a partir del incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones de información<sup>152</sup>.

Así entonces, entendemos que las potestades tributarias en la construcción o determinación de su acreencia al incorporar al procedimiento concursal el título fiscal, el que resulta su producto, será sometido a los postulados de los principios concursales en materia investigativa, de revisión oficiosa, y que tendrá reconocimiento en su validez e idoneidad en la medida que no existan elementos suficientes que los controviertan<sup>153</sup>.

### **VIII. Conclusiones** [\[arriba\]](#)

Conforme a lo anterior cabe concluir que:

Debe compatibilizarse el derecho tributario y el derecho concursal de manera que ambos órdenes respeten sus incumbencias y principios sustanciales. Así, la determinación en todas sus formas, las potestades del fisco, el trámite administrativo y su competencia, la presunción de legitimidad de su actuación se encuentra regladas en la Ley Tributaria sin que el ordenamiento concursal brinde pautas diferenciadoras para tal menester ni se inmiscuya en la tarea. Sin embargo, en la medida que el proceso universal importa un procedimiento basado en la insolvencia con la intervención de múltiples sujetos, la eficacia y oponibilidad de la cosa juzgada administrativa gozará de una atenuación en su validez, conforme última conclusión aquí propuesta.

Las determinaciones fiscales, basadas sobre base cierta o presunta siguiendo los trámites administrativos de rigor, una vez firmes en dicha sede son suficientes para acreditar la causa de la obligación tributaria en materia concursal en la medida

que no sea desvirtuadas por pruebas fehacientes que destruyan la presunción de legitimidad que aquéllas ostentan.

Es constitucional la potestad tributaria para la confección de títulos para la verificación de créditos en concursos, sin sustanciar con el contribuyente, cuando aquél no haya presentado sus declaraciones juradas y en la medida que se funde en declaraciones juradas de períodos anteriores del deudor o se encuentre elaboradas sobre base presunta.

No son suficientes las impugnaciones o negativas dogmáticas que no se asientan en criterios de ponderación sobre una base concreta y documentada que desvirtúen la presunción que formaliza el estado, sobre base legal.

El principio justificante del derecho concursal, la insolvencia, y sus principios de colectividad y universalidad relativizan la presunción de legitimidad de la actuación estatal, pudiendo definírsela en los términos que se exponen:

Los títulos o certificados emitidos por la autoridad de aplicación intervenidos por funcionario competente son suficientes y hábiles para su admisión en los concursos, en la medida que se encuentren acompañados de las explicaciones que den cuenta de los importes tomados para arribar a la pretensión, expresen los fundamentos de hecho y normativos para su elaboración, el trámite administrativo cursado y no existan elementos documentales que destruyan la presunción de legitimidad que de ellos dimana, esto es, documentación contable válida o alguna prueba idónea que demuestre que la determinación no se ajusta a derecho.

### **Abreviaturas**

Ac. Acuerdo

ARBA Agencia de Recaudación Provincia de Buenos Aires. CNCom Cámara Nacional en lo Comercial.

CSJN Corte Suprema Nacional.

CFPBA Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. CPCCN Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. DDJJ Declaración Jurada.

Direc. Dirección.

ED El Derecho.

JA Jurisprudencia Argentina.

LL La Ley.

LCyQ Ley de Concursos y Quiebras.

SCBA Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

TFABA Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires.

### **Bibliografía**

ARGERI, SAÚL La Quiebra y demás procesos concursales La Plata, Librería Editora Platense, 1972.

CÁMARA, HÉCTOR El concurso preventivo y la quiebra: comentario a la ley 24.522 y sus modificatorias 2da. actualización a cargo del Dr. Ernesto Eduardo Martorell, Buenos Aires Editorial Lexis Nexis, 2004.

CÁMARA, HÉCTOR El concurso preventivo y la quiebra”, 1ra. edición Buenos Aires Editorial Depalma, 1978.

DÍAZ, VICENTE O. -director-, Tratado de Tributación, Buenos Aires, Astrea, 2007.

DI TULLIO, JOSÉ ANTONIO Teoría y Práctica de la verificación de créditos, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, 2006.

FERNÁNDEZ, RAYMUNDO L. Tratado Teórico-Práctico de la Quiebra. Fundamentos de la Quiebra, Buenos Aires, Editorial Compañía Impresora Argentina S.A., 1937.

GALÍNDEZ, O. Verificación de créditos 2da. edición, Buenos Aires, Astrea, 1997.

GARAGUSO, HORACIO Verificación de créditos, Buenos Aires, Depalma, 1997.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA Derecho Tributario, Buenos Aires, Depalma, 1997.

GARCÍA MARTINEZ, FRANCISCO, El concordato y la quiebra, Tomo I, Buenos Aires, editorial Víctor P. de Zavalía, 1953.

GRISPO, JORGE DANIEL, Verificación de Créditos, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1999.

HEREDIA, PABLO, Tratado Exegético de Derecho Concursal, Tomo 1, Buenos Aires, editorial Ábaco, 2000.

LORENZETTI, RICARDO L. Teoría de la Decisión Judicial. Fundamentos de derecho, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni, 2006.

MAFFÍA, OSVALDO J. Derecho Concursal Tomo 1, Buenos Aires, editorial Depalma, 1993.

MAFFÍA, OSVALDO J. La verificación de créditos en la nueva ley de concursos, Buenos Aires, editorial Depalma, 1996.

QUINTANA FERREYRA, FRANCISCO, Concursos. Ley 19551 y modificatorias. Comentada, anotada y concordada, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1985.

ROUILLON, ADOLFO A. N. Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24.522 Buenos Aires, editorial Astrea, 2006, 15ta. edición.

SEGAL, RUBÉN Sindicatura concursal Buenos Aires, editorial Depalma, 1978.

#### **Artículos**

ALEGRÍA, HÉCTOR “Diálogo de Economía y Derecho y Convergencias Culturales y Sociales en la Insolvencia” La Ley, ejemplar del 9/5/2007.

CASADÍO MARTÍNEZ, CLAUDIO ALFREDO “Los certificados de deudas fiscales y la acreditación de la causa en la verificación concursal”. DJ 2007-III-816.

DI TULLIO, JOSÉ A. “Verificación de créditos fiscales. Análisis casuístico y doctrinario” en Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones 2004-A página 85 y siguientes.

FISSORE, DIEGO M. “Prueba del crédito fiscal en los concursos. Eficacia de la liquidación de deuda. Un criterio que debiera modificarse” LL BA 2004, 38.

IGLESIAS, JOSÉ ANTONIO “La filosofía de la ley de concursos y quiebras” LL 1995-E-1188.

LITVAK JOSÉ D. Y ANALÍA A. SÁNCHEZ “Las reformas a la ley de procedimiento tributario vinculadas con la responsabilidad de los síndicos concursales (El plan antievasión II) en Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, página 11.

LÓPEZ DEL CARRIL, LUIS MARÍA “Verificación de moratorias con apariencia postconcurzal” LL 1994-C-236.

LORENZETTI, RICARDO L. “El juez y las sentencias difíciles - Colisión de derechos, principios y deberes” LL 1998-A, 1039.

MAFFÍA, OSVALDO J. “Metamorfosis de un concepto: De la cesación de pagos a la crisis empresarial” LL 1984-C-Sección doctrina, pág. 775.

MAFFÍA, OSVALDO J. “Leyendo un plenario. Reflexiones al pasar sobre unicidad y oficiosidad del proceso concursal” LL 1980-A- 1036.

MARTORELL, ERNESTO EDUARDO “Sobre la causa de los títulos ejecutivos en la verificación de créditos” LL 1992-C-22.

MÉNDEZ, MARIANA Y PERALTA MARISCAL, LEOPOLDO L. “La presunción de legitimidad del acto administrativo y la verificación de créditos en el proceso concursal” ED-187-1551

MILESSI, JOSÉ LUIS “Análisis de algunos aspectos de los tributos nacionales en los concursos y quiebras” Revista Argentina de Derecho Tributario 2002-1011.

MUNNE, RAÚL D. “Verificación de Créditos fiscales” JA 1996- III-923.

SEGAL, RUBÉN “Tasas Judiciales en materia concursal” LL 1991- C-1010.

VIEDMA, JOSÉ LUIS “Títulos de crédito y verificación” LL 1996- C-101.

VÍTOLO, DANIEL ROQUE “Créditos fiscales, determinación de oficio y procesos concursales”, ED-202-673.

TORNÉ, HÉCTOR R. “Misión indagatoria de la Sindicatura” LL 1984-A-1049.

TRUFFAT, EDGARDO DANIEL “Los fallos plenarios Translineas y Diffry diez años después” Revista la información T. LXI, sociedades, enero 1990.

TRUFFAT, EDGARDO DANIEL “La verificación de créditos: algunos comentarios sobre ese tema inagotable”. LL ejemplar del 11 de mayo de 2004 del Suplemento de Concursos y Quiebras.

WILLIAMS JORGE N. “El pedido de verificación de créditos y la causa del crédito” LL 1976-C-355.

-----  
\* SANTIAGO AXAT: *“El presente trabajo está basado en la tesis final para optar al título de Magister en Derecho Empresario, de la que fuera tutor Daniel F. Alonso”.*

[1] Respecto de cada uno de los temas señalados se han dictado los siguientes Fallos: “Super- canal S.A. s/Apelación - IVA” del 2/6/2003 causa comp. N° 98 XXXIX “Gauchat, Enrique Pedro c/DGI” del 4/7/2003, causa G 642 “Ferrovías S.A. s/Concurso Preventivo s/Impuesto de Sellos” y, entre otros, “Victorio Américo Gualtieri S.A. c/Dirección General Impositiva” del 29/04/2005 de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III. “Ferrovías S.A. s/Concurso Preventivo s/Impuesto de sellos” Juzgado Nacional de Comercio N° 3 Secretaría N° 6, “Pinto, Margarita s/Concurso Preventivo s/Incidente de Re- visión por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” dictado por la CNCom Sala E, el 24 de abril de 2008, “Sol Obras SRL s/Concurso preventivo s/incidente de continuación de contrato de obra pública” de 19 de diciembre de 2008 de la CNCom Sala A; “Casella S.A. s/Concurso Preventivo” en trámite por ante el Juzgado en lo Civil y Comercial N° 10 de Lomas de Zamora y “Copriser s/Concurso

Preventivo” Juzgado en lo civil y Comercial N° 11 de La Plata. Di Tullio, José Antonio “Teoría y Práctica de la verificación de créditos”, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, año 2006 páginas 363 y siguientes.

[2] Lorenzetti, Ricardo Luis “Teoría de la Decisión Judicial. Fundamentos de derecho”, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2006, págs. 34 y 36.”

[3] La actividad tributaria es, ni más ni menos, que la que tiene por objeto la financiación compulsiva del sector público, la negrita nos pertenece. Tratado de Tributación. Tomo II. Política y economía tributaria director Vicente O. Díaz, parte 1ra., Buenos Aires, Astrea, 2003, página 1.

[4] Alegría, Héctor “Diálogo de Economía y Derecho y convergencias culturales y Sociales en la Insolvencia”, LL del 9/5/2007. CSJN, 1/9/1983 autos “Lanfranchi S.A.” Fallos 305:1215. Allí el cintero Tribunal estableció que: el art. 11 de la ley 11683 consagra la primacía en el terreno tributario de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario, de los que pertenecen al derecho privado.

[5] Fernández, Raymundo L. “Tratado teórico y práctico de la Quiebra. Fundamentos de la Quiebra” Bs. As, Compañía Impresora Argentina S.A., 1937, págs. 180 y siguientes.

[6] Entre otras definiciones, como nos enseña ya, en su nota al pie de la página 26 cuando anticipa el autor: ...para nosotros las expresiones “estado de insolvencia”, “estado de quiebra”, “estado de cesación de pagos” e “imposibilidad de pagar las obligaciones a su vencimiento”, tienen el mismo significado.

[7] Consultado el 18 de julio de 2010 en la página web [www.rae.es](http://www.rae.es) 21 edición.

[8] Fernández “Fundamentos...” págs. 203 y 245.

[9] Fernández “Fundamentos...” pág. 294.

[10] Maffía, Osvaldo J. “Metamorfosis de un concepto: de la cesación de pagos a la crisis empresarial” LL 1984-C-Sec. doctrina página 775. Alegría, Héctor “Diálogo de Economía y Derecho y Convergencias Culturales y Sociales en la Insolvencia”, Academia Nacional de Derecho 2007 (enero) La Ley del 9-5-2007

[11] Maffía, Osvaldo J. “Metamorfosis...” páginas 778 y 783. Más aquí en el tiempo, dado que el trabajo de Maffía ya tiene 26 años, podrían agregarse el régimen de emprendimientos cooperativos por parte de empleados de la cesante y las leyes de expropiación que se han dictado en su beneficio

[12] Passim, página 785.

[13] Conceptualmente cuando alcanza cierta generalidad entra en crisis justamente la noción de “crédito” entendido en el sentido lato de la palabra, en relación con la confianza en la palabra empeñada, la creencia del cumplimiento futuro, un entramado que supera o que desborda al derecho pero que lo aprehende desde que posee una innegable connotación subjetiva, Ver “Fundamentos...” pág. 23 y García Martínez, Francisco “El concordato y la Quiebra” Tomo I, Buenos Aires, Editorial Pedro de Zavalía, 1953, página 7. Allí el autor expone: En el mundo de los negocios no sólo se tiene en cuenta el activo patrimonial del deudor, elemento objetivo, a los efectos de la entrega de capitales ajenos, sino también, y de modo muy preferente, sus facultades y cualidades personales, sobre todo en el comercio. El elemento subjetivo juega, pues, un papel importante en el intercambio a crédito, ya que el hombre, como emprendedor y organizador, puede ser considerado, en cierto sentido, como capital, puesto que posee una fuerza positiva de producción económica.

[14] Artículos 15, 16, 17, 19, 20, 21 y 23, 72 y 76 de la Ley 24.522 entre otros.

[15] Ob. cit. pág. 253.

[16] También llamado de universalidad subjetiva, distinguiéndolo de la universalidad objetiva que abarca al patrimonio cesante.

[17] Conversión de las obligaciones no dinerarias (art. 19 Ley 24.522).

[18] Novación concursal (55 Ley 24.522)

[19] Dicho de otro modo, en palabras de la SCJBA: el principio de concursabilidad ha sido expresamente consagrado con una impronta axiológica indiscutible: concretar el valor solidaridad entre todos los que deben soportar las consecuencias derivadas de un patrimonio declarado judicialmente insolvente (arts. 1, 21, 32, 200 y concs. de la Ley 24.522), SCBA Ac. 82203 del 12 de abril de 2006. [www.scba.gov.ar](http://www.scba.gov.ar).

[20] Aun con diversas exclusiones previstas por la ley, los principios de universalidad y colectividad son los pilares del derecho concursal. Sumado a la pars conditio creditorum, conforme Maffía Osvaldo J. "Leyendo un plenario. Reflexiones al pasar sobre unicidad y oficiosidad del proceso concursal", LL 1980-A-1037.

[21] CSJN "Compañía Swift de La Plata" 30/9/1966 ...la obligación de todo acreedor-cual- quiera fuera su carácter- de acudir a él ... es el medio principal para hacer valer la pars conditio creditorum, piedra fundamental de todo proceso concursal.

[22] Acuerdo que al establecer su carácter novatorio por imperio legal podrá dar nacimiento a una nueva obligación.

[23] Textual del artículo 32 Ley 24.522

[24] Siguiendo la posición de Osvaldo Maffía en "verificación de créditos", compartida por Pablo Heredia en "Tratado Exegético de derecho Concursal" Tomo I, Buenos Aires, edit. Ábaco, 2000, pág. 654 y aún cuando se lo califique como un verdadero proceso de conocimiento pleno, conforme Cámara Héctor, "El Concurso Preventivo y la Quiebra", actualizado por E. Martorell, 2da. edición, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2004, Tomo I, Al decir de Maffía "un juicio de conocimiento pleno que no es ni juicio ni de conocimiento pleno" ED t. 105., p. 771.

[25] Cámara, Héctor "El concurso preventivo y la quiebra" T. I, página 590, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1978, 1ra. edición.

[26] Por ello, propiamente la ley lo define como período de exclusividad por oposición al siguiente en el que pueden participar terceros interesados en adquirir el paquete accionario del sujeto concursado.

[27] CSJN Fallos 319:2990 "Eabrica S.A. vs. Banco central de la República Argentina" del 10/12/96. Allí con citas de Fallos (313:1095 y 1266) señala el Tribunal: Si bien las sentencias de verificación de crédito producen los efectos de cosa juzgada en sentido formal y material, lo resuelto en relación al crédito de la sociedad en el marco del proceso concursal no puede alcanzar al Banco Central en el pleito en que se pretende hacer efectiva su responsabilidad como garante legal de los depósitos debido a la falta de identidad entre el objeto de ambos reclamos.

[28] Expresamente la ley establece que el mentado plazo es de caducidad, art. 38 Ley 24.522.

[29] Maffía, Osvaldo J. "Derecho Concursal" tomo 1, Buenos Aires, editorial Depalma, 1993, página 354. Allí el autor señala que "indicar" la causa significa, sencillamente, exponer los hechos, por lo general negociales, de los que deriva el crédito insinuado en el pasivo del concurso.

[30] Heredia, Pablo "Tratado Exegético de Derecho Concursal" Tomo I, Buenos Aires, edit. Ábaco, 2000, pág. 671.

[31] Artículos 18 inc. 5 (Ref. por ley 13.405) y 19 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (ley 10.397) y artículo 8 inciso b) de la Ley 11.683 en el ámbito tributario nacional.

[32] Siguiendo a Litvak y Sanchez en "La reformas a la ley de procedimiento tributario vinculadas con la responsabilidad de los síndicos concursales" puede afirmarse que si bien en forma vacilante inicialmente la jurisprudencia entendió que al no encontrarse configurado el deber por parte del funcionario concursal de realizar las gestiones tendientes a efectuar los pagos a que están obligados por los arts. 16 y 17 de la ley 11683 la pretensión incorporada por el Estado no podía considerarse tardía desde que corresponde efectuarlas a aquél, conforme citan los

autores en el trabajo a que aludimos: CNCom, Sala D, 8-10-73 in re “Gobierno Nacional c/Feinstein S.A.”. Sin embargo, ya quedó fuera de toda duda luego de la Resolución 20/84 de la DGI que estableció como principio general que emana de la ley concursal que debe concurrir a verificar las acreencias que ostente más allá de las cargas sindicales en cuanto a determinación de deudas que surgiere de la documentación de la cesante.

[33] citado por Litvak, José D. y Sánchez, Analía A. “Las reformas a la ley de procedimiento tributario vinculadas con la responsabilidad de los síndicos concursales” publicado en “Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social”, página 11

[34] Art. 19 del CFPBA. Art. 8 inciso b de la Ley 11683.

[35] Art. 18 apartado 5 del CFPBA. Art. 6 inciso c de la Ley 11683.

[36] Consulta del 18 de julio de 2010, en [www.rae.es](http://www.rae.es) edición 21.

[37] Maffia Osvaldo, “Verificación de créditos” página 139 allí señala: “...la necesidad de que el interesado no sólo invoque, sino también pruebe la causa del crédito solamente se da cuando se recurre a la vía incidental (revisión y verificación tardía)...”

[38] Grispo, Jorge Daniel “Verificación de créditos. Teoría y Práctica”, Buenos Aires, editorial Ad-hoc, 1999, págs. 105 y sgtes.

[39] Torne, Héctor “Misión indagatoria de la sindicatura” LL 1984-A-1049.

[40] Por todos, ver: Cazeaux Pedro y Trigo Represas, Félix A. “Obligaciones”, Librería Editora Platense, La Plata, 1975, T. 1, capítulo II Elementos de las Obligaciones.

[41] Quintana Ferreyra, Francisco “Concursos. Ley 19.551 y modificatorias. Comentada, anotada y concordada” T. I, pág. 395, editorial Astrea, Buenos Aires, 1985. Maffia en “Verificación de créditos” con su habitual claridad expresa: “La palabra causa ha producido estragos entre los científicos del derecho... En materia cambiaria se han malgastado ríos de tinta y se han perpetrado decenas de teorías para explicar una imaginaria entidad “causa” que fuera algo diverso de los negocios tan familiares de compraventa, mutuo, prestación de servicios y pocos más... La exigencia legal de indicar la causa del crédito trasladada al acreedor la misma exigencia que contiene el artículo 11 inciso 5° para el convocatario. Las dos disposiciones se cumplimentan haciendo saber al Tribunal y demás acreedores cual es el acto lícito del que surge el derecho de uno y la obligación del otro. Y cuando ese crédito se instrumenta en una cambial, el portado cumple con la exigencia legal expresando en virtud de qué relación adquirió el papel.”

[42] B. 3629/2002. XXXVIII causa “Banco Extrader S.A. s/ quiebra s/ incidente de revisión por B.C.R.A.” Fallos 327:5640

[43] Fallo citado.

[44] En materia tributaria la SCJBA en “Havanna S.A.” y “Azurix S.A.” sentó las siguientes bases: más allá del vencimiento de la obligación, el nacimiento del crédito será anterior a la presentación concursal si el período impositivo completo de un anticipo se hubo de devengar con antelación a aquél (Ac. C93675 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Havanna S.A. s/Apremio” del 14/12/2005 y Ac. C94363 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Azurix Buenos Aires S.A. s/Apremio del 18/11/2008). La CNCom Sala C, ha resuelto que: El hecho de que el acta de infracción que originó la deuda cuya verificación se pretende hubiere sido labrada con posterioridad a la apertura del concurso preventivo no implica que la acreencia tenga naturaleza extraconcursal, salvo que su causa o antecedente sea anterior a la apertura del procedimiento preventivo, en fallo del 27 de febrero de 2009, autos “Amatrix s/conc. preventivo”, Suplemento de Concursos y Quiebras 2009, junio, página 60 - LA LEY 2009-D, 214. En contra, la CNCom, Sala B, que señaló que la fecha del vencimiento para el depósito de las retenciones o las percepciones de impuestos determina la naturaleza concursal o post-concursal de

una acreencia, causa “Pilar Partes S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente (de acción meramente declarativa por la concursada al crédito” del 20 de marzo de 2007. Inédito.

[45] Williams, Jorge N. “El pedido de verificación de créditos y la causa del crédito” en LL 1976-C-355 alertaba las divergencias de las distintas Salas de la CNCom al comentar el fallo “Batitú S.A. conv.” del 21 de abril de 1975 de la Cámara Nacional Sala B. Maffía Osvaldo J. “Leyendo un plenario. Reflexiones al pasar sobre unicidad y oficiosidad del proceso concursal”, LL 1980-A-1037. Viedma, José Luis “Títulos de crédito y verificación” LL 1996- C-101.

[46] Maffía Osvaldo J. “Leyendo un plenario. Reflexiones al pasar sobre unicidad y oficiosidad del proceso concursal”, LL 1980-A-1037. Truffat, Edgardo Daniel “Los Fallos plenarios Translineas y Difry diez años después” Revista La Información. Sección Sociedades, Tomo LXI Enero 1990. Martorell, Ernesto Eduardo “Sobre la causa de los títulos ejecutivos en la verificación de créditos” LL 1992-C-23. Viedma, José Luis “Títulos de crédito y verificación” LL 1996-C-101.

[47] Heredia, Ob. Cit., págs. 694 y siguientes.

[48] Tonón, A “Derecho Concursal. Instituciones generales”, Depalma, Buenos Aires, 1988, Tomo I, pág. 256.

[49] Maffía Osvaldo J. “Leyendo un plenario. Reflexiones al pasar sobre unicidad y oficiosidad del proceso concursal”, LL 1980-A-1037. Maffia, Osvaldo “Verificación de créditos” Depalma, Buenos Aires, 1989, pág. 141, Galíndez, O, “Verificación de Créditos”, Astrea, Buenos Aires, 1990-7, págs. 143 a 145., Ciminelli, J “Los plenarios Translinea y Difry ¿se aplican ante la solicitud tempestiva de ingreso al pasivo concursal? JA 1998-III-760.

[50] SC de Mendoza, Sala I, 26 de noviembre de 1990 “Arroyo Grande S.A. s/Quiebra” LL 1992-C-22 y SC de Mendoza, Sala I, 2 de junio de 1995 “Meizenq SRL s/Concurso Preventivo” LL 1996-C-102 y Doctrina Judicial 1996-2-219.

[51] SCJBA Acs. 79573 del 9 de diciembre de 2004, 54603 del 8 de septiembre de 1998, 78868 del 2 de octubre 2002 y 78568 del 23 de abril de 2003, accesibles en [www.scba.gov.ar](http://www.scba.gov.ar)

[52] Maffía, Osvaldo “Derecho Concursal” Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, tomo I, página 40 y siguientes.

[53] “Tratado de Tributación. Tomo II. Política y economía tributaria” Volumen I director Vicente O. Díaz, págs. 57 y 89.

[54] “Tratado de Tributación. Tomo II. Política y economía tributaria” Volumen II director Vicente O. Díaz, págs. 329 y siguientes.

[55] Expresamente quedan fuera del presente las multas, castigos o débitos que las Autoridades de Aplicación imponen a los proveedores o prestadores de servicios del Estado respecto de los contratos que hubieren anudado bajo la normativa contractual-administrativa en razón de considerar que éstos ni siquiera ostentan la naturaleza de créditos contra el deudor pasibles de verificación. En efecto, en la medida que los mismos derivan de las prestaciones de servicios o provisión de bienes por parte de los sujetos concursados son créditos contra el fisco que padecen los débitos propios de los incumplimientos que se deriven en su prestación. Y en caso de considerarlo ilegítimo el concursado deberá promover las acciones que revisen la decisión en la sede que corresponda. Es decir, en definitiva el saldo de existir será un crédito del concursado y no un pasivo que requiere verificación. Para darle mayor claridad expongo un ejemplo: un proveedor del fisco atiende la limpieza de un hospital público. Del monto acordado mensualmente para tal faena, al presentar la factura para el trámite del pago, el estado la abona parcialmente imponiéndole al monto total los cargos o multas que se establecieron contractualmente por la no prestación del servicio en determinada cantidad de días. Esa quita, usualmente definida como castigo o multa, ¿es un crédito del fisco o en verdad es el trámite administrativo natural y obligatorio para el pago por la

prestación efectivamente debida al sujeto concursado?

En cierta medida lo mismo sucede con la expansiva comprensión de la competencia que algunos Tribunales le conceden al procedimiento concursal al pretender incorporar a su conocimiento y decisión cuestiones que desbordan las potestades que le concede la norma “” de Lomas de Zamora. Baste la sólida argumentación del fallo “Sol Obras SRL s/Concurso preventivo s/incidente de continuación de contrato de obra pública“ dictado el 19 de diciembre de 2008 por la CNCom Sala A. Allí resolvió al confirmar la sentencia de Primera Instancia que juzgó incompetente el marco del concurso para impugnar de nulidad actos administrativos que rescindieron contratos que: ...si bien los actos administrativos supuestamente afectados por un vicio susceptible de acarrear su nulidad, serían pasibles de ser impugnados judicialmente, marco dentro del cual es factible también que se peticionen medidas cautelares de la índole de la requerida aquí por la concursada - prohibición de in-novar-, sin embargo, resulta acertado el criterio adoptado por el Señor Juez de Grado en punto a que no es el Juez del concurso quien resulta competente para conocer en dicha acción pues si se trata de actos administrativos existentes pero viciados, debe acudirse necesariamente a la jurisdicción y competencia pertinentes. Así las cosas, estímase que el carácter universal que reviste el proceso concursal no puede ser usado para extender la competencia del Juez del Concurso a reclamos que correspondería a otros órganos atender y decidir, so riesgo de menoscabar los poderes y funciones correspondientes a las autoridades administrativas, las leyes que los instituyen y que les confieren la competencia respectiva.

También quedan fuera del análisis, ya por cuestiones de espacio, los créditos derivados de la legislación previsional.

[56] Hoy se verifican on line con los bancos habilitados, prácticamente sin margen de error y con una demora promedio de 48 horas hábiles en que el host levante la información.

[57] En Provincia de Buenos Aires por tributos de esa categoría serán ante los Tribunales Contenciosos Administrativos. En Capital Federal: lo serán ante los Juzgados Federales Contenciosos Administrativos. En relación al Juez competente para el proceso judicial posterior interpuesto por el contribuyente, la CSJN en reciente fallo, dictado el 18/9/2007, en autos “Baterplac SRL C/AFIP s/Demanda Contencioso Administrativa” señaló que el mismo quedará sometido al fuero de atracción que campea en el derecho concursal aún cuando el concursado sea el actor desde que el proceso no tiene otro sentido que verificar o revisar judicialmente la idoneidad de la determinación administrativa de una acreencia que naturalmente quedará bajo la competencia del Juez universal. Con relación al fundamento del fallo que desde lo concursal se aprecia correcta y coincidente con decisiones de la CSJN en Fallos 323:2302 (in re: “Guess v Conindar San Luis SA s/cese de uso de marca” del 29 de agosto de 2000), tal vez quede sin atender del todo el supuesto en que importe así la pérdida de competencia del Juez natural de una Provincia al que constitucionalmente posee la misma: v. gr. arts. 116 Constitución Nacional y 166 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Respecto del mantenimiento en sede administrativa de todas las potestades tributarias ante sujetos concursados ha sentado el criterio en fallo del 9 de abril de 1987 (Fallos 310:786) dictado en autos “Fisco Nacional Argentino DGI s/Incidente de verificación de crédito en Cosimatti, Gregorio G. s/concurso mercantil”, como así también en “Hilandería Luján S.A.” del 20/9/86 (Fallos 308:1856) y “Casa Marroquín S.A.” del 31/3/87 (Fallos 310:719).

[58] CSJN “Aguas Argentinas S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/demanda contencioso administrativa” del 17 de agosto de 2010 que revocó la de la SCBA del 27 de septiembre de 2006, Ac. B 64768 que había impuesto el previo pago.

[59] Artículo 41 CFPBA.

[60] Cassagne, Juan Carlos “Derecho Administrativo”, Tomo II, pág. 56, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pág. 56

[61] Passim.

[62] Ver nota 3 y sus citas.

[63] Segal, Rubén “Sindicatura Concursal” Editorial Depalma, Bs. As. 1978 página 241.

[64] Segal, Rubén “Tasas judiciales en materia concursal” LL 1991-C-1010.

[65] Milessi, José Luis “Análisis de algunos aspectos de los tributos nacionales en los concursos y quiebras” en Revista de Derecho Tributario (RADT) 2002, 1011.

[66] Con singular grafía la SCJBA señaló que “el bien público comprometido en el ejercicio eficaz de las potestades tributarias, para cuya realización las leyes reguladoras de la materia contemplan medios coercitivos a fin de lograr la satisfacción de las acreencias fiscales en resguardo del interés de la comunidad.” Allí también cita precedentes de la CSJN, publicado en Fallos 308:239. Ver definición de la nota 2.

[67] Milessi, José Luis “Análisis de algunos de los tributos nacionales en los concursos y quiebras” Revista Argentina de Derecho Tributario 2002 (octubre-diciembre) página 1011 quien aclara que el estado de cesación de pagos, como presupuesto objetivo para la apertura del mecanismo concursal -aclaro que, en rigor, ello es así excepto para el instituto del APE, art. 69 Ley 24.522-, es un estado de excepción que el legislador no tiene en mente al momento de la elaboración de las leyes tributarias.

[68] passim.

[69] passim.

[70] Resulta de interés al señalar en términos generales de la actuación del juez, lo expuesto por Lorenzetti, Ricardo L. LL 1998-A, 1039 “El juez y las sentencias difíciles-Colisión de derechos, principios y valores”. Allí al establecer en términos generales la posición del juez ante la presencia del caso sometido a decisión expresa: Pareciera que hemos abandonado la tradición iusprivatista basada en la idea de equilibrio y de ponderación. Por el contrario, parece consolidarse una inclinación por sostener la satisfacción absoluta de un derecho: por ejemplo, en el conflicto entre derecho y libertad de prensa y privacidad, o el de las víctimas a la reparación vs. disminución de costos; y en muchos otros se presentan posiciones antagónicas. Ello puede mostrar tanto una ocasional falta de independencia de criterio por parte de quien emite el juicio, como un problema metodológico inherente a la disciplina. Este último es particularmente grave en nuestras sociedades, en las que la pretensión de satisfacción absoluta de un derecho ha conducido, en el mediano plazo, a su insatisfacción.

También, ya con este tema vale la pena la lectura de Iglesias, José Antonio “La filosofía de la ley de concursos y quiebras” LL 1995-E-1188.

[71] Cita el autor consignado en nota 6 una decisión judicial dictada en la Provincia de Santa Fe. Y agrega el suscripto el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala C autos “Curi Hnos. S.A. s/Concurso preventivo s/Incidente de verificación por AFIP” del 30/11/2004, confirmado en lo principal por la CSJN el 7 de abril de 2009 Fallos 332:737 y el de la Exma. Cámara de Apelaciones de Mar del Plata, Sala II “Cosimatti, Gregorio G. s/Concurso mercantil s/Incidente de Verificación de Crédito de Fisco Nacional DGI” y que la CSJN revocó por decisión del 9-4-1987 fallo F-176.XX, Fallos 310:786.

[72] Por ejemplo en “Recipro S.A. s/Concurso preventivo s/Incidente de revisión promovido por Fiscalía de Estado de la Provincia de Bs. As.” del 30 de abril de 2008 la Cámara en lo Comercial Nacional Sala D señaló entre sus fundamentos que: ...no puede desconocerse que de las distintas verificaciones que tramitan por ante los Tribunales del Fuero basadas en liquidaciones oficiosas de deuda se desprende que, en gran medida, esas liquidaciones no se condicen con la realidad, por

ejemplo, ante la comprobada existencia de pagos sistemáticamente negados por el Fisco o cálculos mal efectuados, circunstancia que desvirtúa la presunción de legitimidad que se pretende respecto de las certificaciones de marras... También puede verse Casadío Martínez, Claudio Alfredo “Los certificados de deudas fiscales y la acreditación de la causa en la verificación concursal” DJ 2007-III-816.

[73] Vítolo, Daniel Roque “Créditos fiscales, determinación de oficio y procesos concursales” ED-202-673.

[74] Comparten la solución Fissore, Diego M. “Prueba del crédito fiscal en los concursos. Eficacia de la liquidación de deuda. Un criterio que debería modificarse” LL BA 2004-38 y Casadío Martínez, Claudio Alfredo “Los certificados de deudas fiscales y la acreditación de la causa en la verificación concursal” DJ 2007-III, 816”.

[75] SCJBA, Ac. 82.282 del 30 de mayo de 2007 autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Incidente de revisión en autos “Compagnucci, Alberto Pedro s/Concurso Preventivo hoy s/Quiebra” 76Fallos 329:1506.

[77] Dictamen de la Procuración General de la Nación en “AFIP-DGI s/Incidente de verificación tardía en Bodegas y Viñedos El Águila SRL s/Concurso Preventivo” del 5 de noviembre de 2007.

[78] CSJN fallo del 9 de abril de 1987 en autos “Fisco Nacional Argentino DGI s/Incidente de verificación de crédito en Cosimatti, Gregorio G. s/concurso mercantil”, Fallos 310:786.

[79] Con citas de Fallos dictado en “Hilandería Luján S.A. s/incidente de apelación” del 30-9- 1986 (Fallos 308:1856) en el que se resolvió que la Cámara Contencioso Administrativa Federal era la competente para entender en el recurso de apelación interpuesto por el Síndico de la quiebra de Hilandería Luján SA contra una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y también en “Casa Marroquín srl s/concurso preventivo” del 31-3-1987 Fallos 310:719. En sentido concordante, más aquí en el tiempo, la CSJN dispuso en “Supercanal S.A.” Fallos 326:1774 que si la decisión de AFIP fue apelada por la concursada ante el Tribunal Fiscal de Apelación... ello impide que opere el fuero de atracción, al hallarse pendiente de tratamiento la apelación consentida por las partes ante un tribunal de alzada. También determinó que es competente la Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social para tramitar un amparo deducido por un sujeto concursado contra una decisión de la AFIP que denegó un recurso de apelación contra una decisión que decretó la caducidad de un plan de pago y condonación de intereses y dispuso emitir un título para verificar en su concurso preventivo “Aguas de la Costa SA c/Estado Nacional” del 26/9/2006.

[80] CSJN en autos “Baterplac SRL C/AFIP s/Demanda Contencioso Administrativa” dictado el 18 septiembre de 2007. Allí señaló que el proceso quedará sometido al fuero de atracción que campea en el derecho concursal aún cuando el concursado sea el actor desde que el proceso no tiene otro sentido que verificar o revisar judicialmente la idoneidad de la determinación administrativa de una acreencia que naturalmente quedará bajo la competencia del Juez universal. Es el mismo criterio que fuera seguido en casos anteriores Fallos 323:2302. En contra opina Munne, Raúl D. “Verificación de Créditos Fiscales” JA 1996- III-927 quien sólo concede la atracción del juez del concurso si el acreedor hubiera impugnado el decisorio del Tribunal Fiscal de Apelación.

[81] CNCom, Sala C causa “Stop Car S.A. s/Concurso Preventivo” del 23 de abril de 2010. Inédito.

[82] CNCom, Sala E “Woolin S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión promovido por el Fisco Nacional-DGI” del 16 de noviembre de 2007: Procede suspender el trámite del incidente de revisión instado por el Fisco, hasta que se resuelva el pedido de compensación solicitado por la concursada en sede

administrativa en razón de la normativa vigente en materia de IVA, puesto que se trata de una sentencia a pronunciarse en un proceso conexo que puede incidir en la determinación del crédito existente a favor del fisco. Al insinuar entonces un crédito que se encuentre en trámite administrativo por recurso de esa índole por los deudores o la sindicatura cabrá suspender los incidentes de revisión de créditos hasta la adquisición de firmeza del trámite administrativo pertinente.

[83] La SCJBA ha resuelto: ... en el pedido de verificación, todos aquéllos que pretendan hacer valer sus derechos frente a la masa deberán indicar la causa del crédito, pero, una vez abierta la etapa incidental de revisión del crédito, será necesario probar la causa de la obligación (conf. plenarios de la CNCom de la Capital, “Translínea S.A. c/Electrodinie S.A.”, sent. del 26/12/1979 y “Difry SRL” sent. del 19/6/1980, en el mismo sentido el fallo de la Cámara Comercial “Bercesat, Jorge s/Concurso s/Inc. por la concursada” del 28/2/96; Maffía, Osvaldo J. “Verificación de Créditos”, pág. 436. En acuerdo 54.603 del 8/9/1998 dictado en autos “Etchegoyen Linch y Rogati c/Tenokrat SRL s/quiebra s/incidente de revisión” estableció: Es sabido que en el pedido de verificación, todos aquellos que pretendan hacer valer sus derechos frente a la masa deberán indicar la causa del crédito, pero, una vez abierta la etapa incidental de revisión del crédito, será necesario probar la causa de la obligación.

[84] Truffat, “La verificación de créditos. Algunos comentarios sobre ese tema inagotable” LL suplementos concursos y quiebras del 11 de mayo de 2004, página 34.

[85] Tomo I, páginas 354 y 460 editorial Depalma.

[86] CNCom Sala D, de fecha 9 de abril de 2008 autos “Colorfot S.A. s/quiebra s/inc. de rev. por: A.F.I.P.” LL on line, AR/JUR/5361/2008: Debe admitirse el pedido de revisión deducido por el Fisco a fin de que se verifique la porción del crédito que fuera declarado inadmisibles con base en el desfavorable consejo del síndico pues, si bien éste cuestionó la documentación aportada por el incidentista por considerarla insuficiente para probar la causa del crédito, no aportó ningún elemento que desvirtúe la eficacia probatoria de las boletas de deuda presentadas.

[87] CNCom, Sala A “Avena, Miguel Angel s/quiebra s/Incidente de revisión promovido por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” del 19 de agosto de 2008, Sala B “Clínica Rivadavia S.A. s/Quiebra s/Incidente de revisión de AFIP-DGI” del 17 de diciembre de 1997, Sala C autos “Cristalerías el Cóndor S.A. s/Incidente de verificación de crédito por Fisco Nacional” del 29 de diciembre de 1995, Sala D autos “Recipro S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión promovido por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” del 30 de abril de 2008, Sala E causa “Walas, Ricardo s/quiebra s/incidente de revisión por DGI” del 12 de agosto de 1998, “Veronelli, Edmundo Horacio s/quiebra s/incidente de revisión por DGI” del 13 de noviembre de 2007 Sup. LL Conc. y Quiebras, sala E, “Gowland, Tomás Carlos s/conc. prev.”, 03/07/2007, IMP 2007-21, 2039 - Sup. CyQ 2007 (noviembre), 87; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala E, “Provincia de Buenos Aires s/inc. de rev. en: Celopac S.A. s/conc. prev.”, 07/12/2004, LA LEY 11/08/2005, 7, entre muchos otros.

[88] Ya en el año 1976 Jorge N. Williams en LL 1976-C-369 destacaba: En nuestra opinión el criterio a seguirse en la verificación de una obligación instrumentada en un título de crédito deberá ser la siguiente: a) si se trata de un título causal, basta con la presentación del mismo, por lo cual la no indicación de la causa no puede ser obstáculo para la verificación...

[89] SCJBA causa Ac. 79.917, sentencia del 18VI2003 y Ac. 81.063 del 6IV2004, [www.scba.gov.ar](http://www.scba.gov.ar).

[90] CNCom Sala C 6 de abril de 1993 “Modelar S.A. s/concurso preventivo s/incidente por DGI” LL 1994-C-237.

[91] Repárese que la norma, art. 32 LCyQ le confiere los efectos propios de una demanda.

[92] CNCom Sala B 16 de abril de 2003 “Artysur SAIC s/Quiebra s/Incidente de Revisión por AFIP”. LL 2003-E-623. También CNCom Sala B fallo del 18 de mayo de 2007 dictado en “Expreso La Nueva Era s/Incidente promovido por AFIP-DGI” DJ 2007-III, 817.

[93] CNCom Sala D 6 de julio de 2005 “Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de rev. en: Mencia, Darío O. s/quiebra”, AR/JUR/4453/2005, La Ley Online. En igual sentido, Sala D, fallo del 6 de julio de 2005 “Dirección Gral. Impositiva s/ inc. de rev. en: Foodpro S.A. s/quiebra”, AR/JUR/4456/2005, La Ley Online.

[94] Viedma, José Luis “Títulos de crédito y verificación” LL 1996-C-101.

[95] Acuerdo SCJBA 85752. Inédito, accesible en [www.scba.gov.ar](http://www.scba.gov.ar)

[96] CNCom Sala D, “Recipro S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión promovido por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” del 30 de abril de 2008. Inédito.

[97] “Four Seasons S.A. s/Quiebra” Juzgado Nacional en lo Comercial 19 Secretaría 38 del 4 de agosto de 2010. Inédito. Decisión no firme. Cabe destacar que las Declaraciones Juradas de la contribuyente, en verdad, deberían estar en poder del Funcionario concursal fruto de la incautación de papeles del fallido.

[98] CNCom, Sala D fallo del 21/7/1990 publicado en JA del 24.4.91 según cita que la SCBA hizo en el Acuerdo c85752 del 16 de junio de 2004 “Fisco Nacional AFIP contra Microomnibus Gral. San Martín s/Incidente de Revisión”.

[99] CNCom Sala D, de fecha 9 de abril de 2008 autos “Colorfot S.A. s/quiebra s/inc. de rev. por: A.F.I.P.” LL on line, AR/JUR/5361/2008: Debe admitirse el pedido de revisión deducido por el Fisco a fin de que se verifique la porción del crédito que fuera declarado inadmisibles con base en el desfavorable consejo del síndico pues, si bien éste cuestionó la documentación aportada por el incidentista por considerarla insuficiente para probar la causa del crédito, no aportó ningún elemento que desvirtúe la eficacia probatoria de las boletas de deuda presentadas.

[100] Dictamen fiscal de Cámaras del 12 de agosto de 2008 en autos “Avena, Miguel Angel s/quiebra s/incidente de revisión promovido por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires”, Sala A. Inédito.

[101] Sala E de la Cámara de Apelaciones en lo Comercial en autos “Pinto, Margarita s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión promovido por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” del 24 de abril de 2008. Inédito. CNCom Sala D, de fecha 9 de abril de 2008 autos “Colorfot S.A. s/quiebra s/inc. de rev. por: A.F.I.P.” LL on line, AR/JUR/5361/2008: Debe admitirse el pedido de revisión deducido por el Fisco a fin de que se verifique la porción del crédito que fuera declarado inadmisibles con base en el desfavorable consejo del síndico pues, si bien éste cuestionó la documentación aportada por el incidentista por considerarla insuficiente para probar la causa del crédito, no aportó ningún elemento que desvirtúe la eficacia probatoria de las boletas de deuda presentadas.

[102] Repárese el supuesto resuelto por la Exma. CNCom, Sala B autos “Expreso La Nueva Era s/concurso s/Incidente de verificación” fallo del 18 de mayo de 2007, publicado en DJ 2007- III-817, con nota laudatoria de Casadío Martínez, Claudio Alfredo. Allí se dijo: Corresponde desestimar la verificación del crédito solicitado por la Administración Federal de Ingresos Públicos por la caducidad de un plan de facilidades de pago, ya que, no se produjo prueba que permitiese inferir que la quebrada se hubiese acogido a tal plan, y si bien las certificaciones de deuda emitidas por el Organismo Fiscal gozan de presunción de legitimidad —art. 12 de la ley 19.549 (Adla, XXXII-B, 1752)—, ello no importa que se deba directa sumisión a sus constancias, si no se presenta una base documental y explicativa que permita seguir la secuencia lógica que pruebe la existencia del crédito y los importes reclamados.

[103] Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Garantías de Necochea, PBA autos “Chlerici y Ullua SRL s/ Concurso Preventivo s/Incidente de revisión” del 26 de agosto de 2008. Inédito.

[104] La misma Sala que nota anterior, resolución dictada en autos “Industrias Técnicas Aire S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente de Revisión (Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires) del 1 de marzo de 2006. Inédito

[105] CNCom, Sala D fallo del 20 de abril de 2010 autos “Conindar San Luis S.A. s/Quiebra s/Incidente de revisión por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires”. Inédito.

[106] Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Garantías de Necochea, PBA autos “Coste, Norberto y Moreno, Teresita s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación de crédito tardío promovido por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires dictado el 27 de mayo de 2003. Inédito. De manera coincidente la misma Cámara en fallo del 8 de julio de 2010 “Montenegro, Juan Carlos e Ignacio, Elena Rosa s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión del Fisco de la Pcia. de Bs. As.” Inédito.

[107] ARTICULO 206 Código Fiscal PBA.- Los titulares de dominio podrán limitar su responsabilidad tributaria mediante Denuncia Impositiva de Venta formulada ante la Dirección Provincial de Rentas. Serán requisitos para efectuar dicha denuncia, no registrar, a la fecha de la misma, deudas referidas al gravamen y sus accesorios, haber formulado Denuncia de Venta ante el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, identificar fehacientemente - con carácter de declaración jurada- al adquirente y acompañar la documentación que a estos efectos determine la Autoridad de Aplicación. La falsedad de la declaración jurada a que se refiere el artículo anterior y/o de los documentos que se acompañen, inhibirá la limitación de responsabilidad. En caso de error imputable al denunciante que imposibilite la notificación al nuevo responsable, Denuncia Impositiva de Venta no tendrá efectos mientras que aquél no sea salvado.

[108] “Dirección Provincial de Rentas c/Patrimonio de Enrique Manuel de la Vega s/Incidente de Revisión” del 11 de diciembre de 2008. Inédito.

[109] “Dulko S.A. s/quiebra s/Incidente de revisión por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” del 13 octubre de 2000, CNCom Sala E. Inédito.

[110] Di Tullio, José Antonio “Verificación de créditos fiscales. Análisis casuístico y doctrinario” Revista de Derecho Comercial y de la Obligaciones 2004-A página 89. Sin embargo, por ejemplo en el caso Artysur en concreto la Cámara, además de adherir a los fundamentos de la fiscal, en verdad destacó que la actividad del fisco se circunscribió únicamente a la adjunción de las boletas de deuda emitidas, sin que surja de ellas un desarrollo analítico de los conceptos expresados en cifras globales, máxime en una revisión, el mismo no resulta admisible.

[111] Di Tullio, José Antonio “Verificación de créditos fiscales. Análisis casuístico y doctrinario” Revista de Derecho Comercial y de la Obligaciones 2004-A páginas 89 y siguientes.

[112] Sala C “Busca Luis s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión promovido por el con- cursado al crédito de AFIP” del 5 de diciembre de 2008. Inédito.

[113] Sala B Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires s/Incidente de revisión en Producción y Consumo s/Concurso Preventivo” del 11/8/2002 JA Suplemente de concursos y quiebras del 20 de mayo de 2003.

[114] Los argumentos de la Sala I de la Cámara Civil y Comercial de Bahía Blanca fueron modificándose toda vez que en principio no declaraba la inconstitucionalidad sino tan sólo expresaba que la documentación emanada mediante el resorte del artículo 40 del Código Fiscal PBA no abastecía el art. 32 Ley 24.522 desde que un concurso no resultaba una ejecución fiscal. Esa solución al ser revocada por la SCJBA, mediante Acs. 76.242, 80.834, 84.977, entre otros.

Luego evolucionó hacia la inconstitucionalidad, entre otras, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Incidente de revisión en Banderet, Rubén Héctor s/Quiebra” expte. 130.785 del 19/12/2007, autos “Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires s/Incidente de Revisión en autos Fernández Luis s/Concurso Preventivo” del 15 de julio de 2010 y en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Incidente de Revisión en autos “Volwar S.A. s/Concurso Preventivo hoy s/Quiebra” de la Sala II de la Cámara civil y Comercial de Bahía Blanca dictado con fecha 13 de julio de 2010. Todos inéditos.

[115] SCJBA Acuerdo 82.282 del 30/5/2007 dictado en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Incidente de revisión en autos Compagnucci, Alberto Pedro s/concurso preventivo” entre otros.

[116] La SCJBA en fallo 82203 del 12/4/2006 desestimó una insinuación basada en el art. 41 del código fiscal desde que el concursado acreditó que había presentado las DDJJ por los períodos consignados. Inédito.

[117] Cámara Civil y Comercial de Necochea, “Barama SRL s/quiebra s/incidente de revisión por Fisco de la Pcia. de Bs. As.” del 6 de julio de 2010. Inédito. Cámara Primera en lo Civil y Comercial de Lomas de Zamora, Sala Segunda, fallo del 29 de junio de 2010 “Fiscalía de Estado de la Pcia. de Bs. As. s/Incidente de revisión” en autos “Hernández, Julio s/Concurso Preventivo”. Inédito.

[118] Cámara en lo Civil y Comercial de Bahía Blanca, Sala II, autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Incidente de Revisión de crédito en autos “Italo Manera S.A. s/Concurso Preventivo” del 4 de marzo de 2004, fallo confirmado por la SCBA Ac. 92097 del 11 de junio de 2008.

[119] Cámara en lo Civil y Comercial de Azul, Sala I, del 7 de mayo de 2009 en autos “García, Angel s/Concurso Preventivo s/incidente de revisión por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires” causa 53278). Cámara en lo Civil y Comercial de Necochea en fallo del 8 de julio de 2010 autos “Montenegro, Juan Carlos e Ignacio, Elena Rosa s/Concurso Preventivo en incidente de revisión por Fisco de la Prov. de Buenos Aires”. Todos inéditos. En autos “Oralco SRL s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión promovido por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” del 19 de noviembre de 2001, la CNCom Sala E rechazó la insinuación en virtud de haber prescindido el acreedor al momento de ejercer la potestad determinatoria sobre base presunta de las DDJJ y los pagos los pagos que el deudor había formulado respecto de los períodos de Ingresos Brutos sin que se hayan desconocido unos y otros. Inédito.

[120] CNCom Sala D “Provincia de Buenos Aires s/inc. de rev. en: Decon S.A. s/conc. prev.” del 19 de agosto de 2003 publicado en LA LEY 2004-C, 1139.

[121] CNCom Sala A “Red Pub S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación por la Municipalidad de Buenos Aires” del 16 septiembre de 1996.

[122] Recurso de hecho Massuh S.A. s/concurso preventivo s/incidente de revisión por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” del 17 de marzo de 2009. M 79. XLII.

[123] CSJN “Aguas Argentinas S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/acción declarativa” del 26 de febrero de 2008, Fallos 331:310. “Ferrovías S.A. s/Concurso Preventivo” Juzgado Nacional en lo Comercial N° 3 Secretaría 6. “Oca S.A. s/Concurso Preventivo” Juzgado en lo Civil y Comercial N° 10 de Lomas de Zamora, Secretaría única. “Trenes de Buenos Aires y Otros c/Buenos Aires, Provincia de y Estado Nacional (tercero) s/Medida cautelar” fallo del 26 de septiembre de 2006 Fallos 329:4172. “Transporte Metropolitano Belgrano Sur c/Provincia de Buenos Aires s/Acción declarativa de certeza” del 31 de agosto de 2004, Fallos 327:3585. “Transporte Metropolitano Gral. San Martín c/Provincia de Buenos Aires s/Acción declarativa de certeza” del 23 de septiembre de 2003, Fallos 326:3658.

[124] CNCom, Sala A autos “Recruiters y Traners S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión por la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires”

del 17 de agosto de 2010. Inédito.

[125] SCBA Acuerdo c85752 del 16 de junio de 2004 “Fisco Nacional AFIP contra Micromnibus Gral. San Martín S.A. S/Incidente de revisión”.

[126] SCBA Acuerdo c90.336 del 26 de septiembre de 2007 “Fisco nacional. Incidente de revisión en autos “Charlie S.R.L. Concurso preventivo”.

[127] causa “Casa Marroquín SRL”, ya citada, Fallos 310:719.

[128] Ac. 90.336 SCJBA, ya citado en nota 126.

[129] Ac. 85752 SCJBA ya citado en nota 95.

[130] Publicado en JA del 24 de abril de 1991.

[131] CNCom, Sala B autos “Expreso La Nueva Era s/concurso s/Incidente de verificación” fallo del 18 de mayo de 2007, publicado en DJ 2007-III-817, con nota laudatoria de Casadío Martínez, Claudio Alfredo.

[132] Cámara Civil y Comercial de Pergamino Fisco de la Pcia. de Bs. As. c/Vilardo Carlos Alberto s/Incidente de revisión” del 21 de abril de 2009. Inédito.

[133] Juzgado Nacional en lo Comercial N° 3 Secretaría N° 5 de C.A.B.A. autos “Seitun de Chas Maria Nilda s/Concurso preventivo” del 14/7/2010. Inédito.

[134] CNCom, Sala C “Modelar S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente por DGI” LL 1994-C- 236 con nota de Luis María López del Carril. Allí se resolvió: Debe verificarse el crédito proveniente del acogimiento de la concursada a la moratoria, aún cuando se trata de un pacto sobreviniente a la presentación de la deudora en concurso preventivo, pues tiene por causa la primitiva obligación tributaria que era anterior a la presentación. CNCom, Sala E fallo del 7 de diciembre de 2004, “Provincia de Buenos Aires s/inc. de rev. en: Celopac S.A. s/Conc. Prev”., LL on line AR/JUR/6124/2004: La inclusión en un régimen de facilidades de pago, de una deuda impositiva de causa anterior a la presentación en concurso preventivo, no importa óbice a su verificación. CNCom, Sala D “Pincelera Argentina S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente por Municipalidad de la Capital” LL 1985-D-282: la inserción del deudor en un régimen de moratoria -en el caso municipal-, no extingue la obligación ni produce su novación y sólo se trata de un plan de pagos con remisión de lado del acreedor al cobro de accesorios. En consecuencia, procede la verificación del crédito pretendido por la municipalidad. La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, Sala I, en autos Hotel Nogaró Plaza S.A. del 27/10/1999 estableció: Los créditos a favor del organismo fiscal deben ser incorporados al pasivo con carácter eventual, desde que serán pagados sólo si el concursado no cumple con el plan de pagos al que se acogió... si el contribuyente cumple con el plan de pagos, se extinguirán definitivamente las obligaciones accesorias y en principio al órgano recaudador no le interesa determinar las infracciones fiscales.

[135] Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B fallo del 30 de junio de 2009 en autos “Compañía Industrial de Alimentos S.A. s/quiebra s/inc. de rev. por: AFIP-DGI”, La Ley Online: ...resulta improcedente verificar las multas impuestas al fallido por la falta de pago de un plan de facilidades con posterioridad a la apertura del concurso, dado que, habiendo invocado el deudor que se hallaba cumpliendo regularmente el pago de las cuotas correspondientes a esa moratoria, la apertura del concurso lo inhibió de realizar actos que importen alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación, de modo que se vio imposibilitado de continuar abonando los planes, sin que tal conducta pueda calificarse de morosa dada la prohibición legal dispuesta por el art. 16 de L.C.Q.

[136] Cámara Nacional en lo Comercial, Sala A “TTigre S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión promovido por la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” fallo del 5 de febrero de 2008. Inédito.

[137] CNCom, Sala C dictada en autos “El Detalle S.A. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación por Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires”

del 19 de noviembre de 2004. Inédito.

[138] Cámara en lo civil y Comercial de Bahía Blanca, Sala Primera autos “Fisco de la Pcia. de Buenos Aires s/Incidente de revisión en Vita y Cia. SCA s/Concurso Preventivo pequeño” del 3 de agosto de 2010. Inédito.

[139] Vítolo, ob. cit. pág. 685 y la Cámara en lo Civil y Comercial de San Isidro Sala I en fallo del 9/11/1999 en causa 83.096, citado por Di Tullio, ob. cit.

[140] CNCom, Sala D, fallo del 21/7/1990, J.A. 24.4.91

[141] Roullion, Adolfo A. N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24.522”, Buenos Aires, editorial Astrea, 15° edición actualizada y ampliada, 2006.

[142] Dictamen de la Procuración General de la Nación en “AFIP-DGI s/Incidente de verificación tardía en Bodegas y Viñedos El Águila SRL s/Concurso Preventivo” del 5 de noviembre de 2007.

[143] En contra pareciera expedirse Daniel Roque Vítolo “Créditos fiscales, determinación de oficio y procesos concursales” ED-202-673, especialmente página 683. Allí el autor concluye que: En suma: la determinación de deuda efectuada por el Fisco respecto de contribuyentes que se encuentran en situación concursal, y que correspondan a obligaciones correspondientes a causa u origen anterior a la presentación en concurso carece de presunción de legitimidad y legalidad, en la medida en que dicha determinación está sometida a revalidación en el marco del proceso concursal, y bajo las normas específicas de dicho proceso.

[144] En este sentido se ha expedido la CSJN en “Casa Marroquín SRL” Fallos 310:719 del 31/3/87.

[145] Mariana Méndez y Leopoldo L. Peralta Mariscal “La presunción de legitimidad del acto administrativo y la verificación de créditos en el proceso concursal” ED-187-1551.

[146] Méndez, Mariana y Peralta Mariscal, Leopoldo L. ob. cit. página 1554.

[147] CNCom Sala B “Textil Lugano S.A. s/quiebra s/incidente de revisión promovido por la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” del 29/6/2000. Inédito.

[148] Nos referimos concretamente a aquéllos títulos en que se involucren reclamos por deuda ajena como, por caso, los supuestos de retenciones incumplidas y que no sean depositadas luego por el destinatario final del tributo. Aquí la causa para la insinuación será el incumplimiento de los deberes del concursado como agente de retención, más allá del incumplimiento del sujeto directo, sucedáneo posterior que importará la existencia de otro sujeto pasivo de la obligación en análisis y que importará analizar documentación contable de terceros.

[149] Dice Heredia ob. cit. página 697: Prosiguió dicha tendencia aceptándose la verificación en base a sentencias ejecutivas dictadas contra el deudor, si es que este en el juicio pertinente no opuso excepciones, ni posteriormente promovió juicio de conocimiento en los términos del art. 553 del Cód. Procesal... Sin perjuicio de ello, se destacó que el acto cambiario del ejecutado “continúa siendo sustancialmente el título de verificación”, y no la sentencia de remate que le reconoció formal habilidad ejecutiva, CNCom. Sala E, 25/2/88, “Decarlíni, Juan, LL, t 1988-D-127 y CNCom. Sala A 14/2/89 causa “Fanal S.A.”.

[150] Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 1, Secretaría N° 1 autos “Fiscalía de Estado de la Pcia. de Bs. As. c/Rabbione Su Transporte S.A. s/Quiebra s/Incidente de Revisión” dictado el 18 de mayo de 2010 se resolvió para una revisión de Impuesto a los Ingresos Brutos: ...es de señalar que ha quedado acreditado con la prueba informativa que obra agregada en fs. 64/7 que la fallida se encuentra inscripta bajo el ... en el rubro transporte de cargas. Ello se ve corroborado con las solicitudes de acogimiento a planes de facilidades de pago. Por lo demás, la falta de presentación de libros contables de la fallida a los fines de su peritación, constituye presunción en su contra. Ello pues, al no haber aportado la

fallida los libros pertinentes, dicha situación no debe pesar a favor de quien tenía la carga legal de llevar su documentación en debida forma y no se puede transformar en un beneficio para impugnar el reclamo del incidentista. En esas condiciones y toda vez que ni la fallida ni el funcionario concursal demostraron concretamente que el hecho imponible no existía, ni que el importe insinuante sea incorrecto practicando la cuenta de la suma que estimaban corresponder cabe hacer lugar a lo postulado por el accionante.

[151] Por ejemplo que se calculen sobre las DDJJ de IVA para ingresos brutos. O viceversa.

[152] SCJBA 82.203 del 30/5/2007.

[153] CSJN Fallos 315:316. Allí señala que el trámite de verificación no se reduce a la mera comprobación del carácter que reviste la obligada, sino a investigar la causa de la obligación que da lugar al crédito pretendido.