

**La sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Directamoint”,  
¿Una reafirmación de sus precedentes sobre cosa juzgada administrativa?**

Por Federica Surballe

**I.- Introducción** [\[arriba\]](#)

El reciente decisorio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Directamoint S.A. s/ Concurso Preventivo s/ incidente de verificación por Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”[1] motiva un nuevo análisis de la cuestión de la cosa juzgada administrativa[2] en los concursos preventivos de los contribuyentes, ya que -aunque la cuestión es preliminarmente zanjada por la Máximo Tribunal- los interrogantes permanecen en el ánimo de los operadores del derecho, ya que surgen otras preguntas que quedan sin respuesta para todos los casos que se planteen.

La Corte habla a través de sus sentencias y lo que dice (la cosa juzgada administrativa debe ser respetada por los jueces del fuero concursal) implica reafirmar sus viejos precedentes[3] con el plus que ahora lo dice una Corte con distinta integración a la de aquellos precedentes, lo que -a mi juicio- le otorga mayor fuerza, aunque no esté del todo segura de los efectos que puede ocasionar a futuro[4].

Si bien parece un solo tema: revisión de la cosa juzgada administrativa por parte del juez concursal, abarca diversos temas como: presunción de legitimidad del acto administrativo; facultades del juez concursal y su competencia; invocación y prueba de la causa a la hora de solicitar verificación de créditos y carga de los Fiscos de insinuar sus créditos en pie de igualdad con el resto de los acreedores; entre otros.

Me centraré en la revisión de la cosa juzgada administrativa, ya que por una cuestión de espacio no podré tratar todos los temas discutidos en la sentencia que paso a comentar (dejaré de lado la cuestión de la morigeración de intereses).

Empezaré por efectuar un breve relato de los antecedentes del expediente, pasaré a describir qué determinó al Fisco a interponer un Recurso Extraordinario y en qué resoluciones de la Corte se fundó para hacerlo, para luego tratar los argumentos o el argumento principal que utilizó la Corte para apartarse del fallo de Cámara, para, al final, emitir mi opinión personal a la que añadiré algunas resoluciones de otros tribunales que miran la cuestión desde otra perspectiva.

**II.- Antecedentes** [\[arriba\]](#)

*II. 1 El fallo de Primera Instancia*

En autos el Juzgado Comercial N° 25/49 decide hacer lugar en forma parcial a lo solicitado por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante: “GCBA”), basándose en los siguientes argumentos:

- el tributo se encuentra mal liquidado, sin que obste a ello el trámite administrativo previo, pues la circunstancia de haberse decidido en sede administrativa la aplicación de la alícuota que aquí se cuestiona no obsta a su revisión.

- no es invocable en la justicia ordinaria el concepto de “cosa juzgada” respecto de las decisiones dictadas en sede administrativa en tanto nuestro sistema jurídico tal cualidad solo es eficiente respecto de las sentencias firmes dictadas por un tribunal judicial o arbitral[5].

- además, se encuentra reñido con reglas elementales de justicia pretender cobrar una alícuota que no corresponde estrictamente a la actividad que se desarrolla, debiendo el tributo ser determinado conforme las actividades efectivamente realizadas.

## *II. 2 La posición del GCBA*

El GCBA interpone recurso de apelación, agraviándose -en lo que aquí interesa- porque considera que: (i) el Juez a quo no valoró de modo adecuado la prueba obrante en el expediente; (ii) la determinación de deuda oficiosamente efectuada en sede administrativa se encuentra firme; (iii) la decisión recurrida cuantificó el monto reconocido sobre alícuotas y bases imponibles erróneas.

A su modo de ver, el sentenciante omitió valorar adecuadamente la prueba, ya que los anticipos cuya constatación y fiscalización tributaria resultan de la determinación de oficio que concluye con el dictado de la resolución administrativa han adquirido firmeza, por las distintas y certeras actividades de la concursada constatadas y por ello el dictado de la multa por omisión tributaria.

Agrega que el a quo no consideró que la deuda en cuestión fue determinada por un procedimiento de determinación de oficio en el cual la contribuyente tuvo activa participación, llegando incluso a interponer recursos administrativos que fueron desestimados. Agotándose la vía administrativa, quedó firme la determinación de deuda por cuanto la demandada no la impugnó judicialmente.

Explica que, una vez vencido el plazo para efectuar la impugnación judicial contra los actos administrativos, perece el derecho para articularlos y con esa pérdida deviene la firmeza del acto[6].

En consecuencia, sostiene que no sólo no le corresponde al tribunal del concurso preventivo entender en una determinación de deuda para lo cual la ley establece un procedimiento específico y la posibilidad de revisión judicial ante un Tribunal también específico, sino que establece que agotadas las instancias legales existe una imposibilidad de supervisión judicial posterior atento la firmeza que ha adquirido la determinación.

Se agravia también respecto a la base imposible y cálculo de las alícuotas que efectúa el tribunal en base a la pericia contable.

Aclara que su representada efectuó una determinación en base a la documentación disponible, por cuanto la concursada no cumplió con su deber de presentar ante la inspección los elementos necesarios para que se hiciera una determinación sobre base cierta y en base a la realidad de las actividades por las que debe tributar.

## *II. 3 La postura de la concursada*

La concursada al contestar los agravios del Fisco, cita dos fallos a su favor:

“El crédito insinuado por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires en concepto de deuda por ingresos brutos debe verificarse por la suma estimada por el experto contable, ya que las certificaciones de deuda presentadas, si bien gozan de la presunción de legitimidad del art. 12 de la Ley N° 19.549, no fueron acompañadas por una justificación, o sea, la explicación fundada y racional de las pautas utilizadas para su determinación”[7]. “La pretensión verificatoria de un crédito proveniente de la falta de pago del impuesto a los ingresos brutos debe rechazarse, pues el insinuante no controvertió eficazmente las conclusiones de la pericia contable, que concluyó que la determinación de la deuda solo encontraba fundamento en una hoja de trabajo en la que no se detallaban debidamente las diferencias pretendidas, ni la base imponible, ni la tasa aplicada”[8].

#### *II. 4 La decisión de la Sala D de la Cámara Comercial*

La Cámara Comercial rechaza los primeros tres agravios.

Recuerda que, como regla general, los litigantes tienen la carga de probar los presupuestos que invocan como fundamento de su pretensión, defensa o excepción, sin que ello dependa de la calidad de actor o demandado, sino de su situación procesal.

Asimismo, explica que cuando de revisar o verificar en los términos de los arts. 37 o 56 de la LCQ se trata, la carga de la prueba de los hechos específicamente concernientes al crédito insinuado pesa, en principio y salvo escasas excepciones, sobre el incidentista.

Es claro entonces, a su criterio, que tales reglas no resultan ajenas a la situación en que se encuentran los organismos recaudadores públicos, dado que -por sí mismas- las constancias fiscales unilateralmente emitidas no hacen plena fe en el proceso concursal. Aún en esos casos, sobre el insinuante continúa pesando la carga de demostrar la verdadera causa, extensión y privilegio de su crédito.

Sentado ello, precisa que, en su pedido de verificación, la incidentista no explicó detalladamente de qué modo se originó y cuantificó la deuda por Ingresos Brutos, ni tampoco indicó cuál sería el sustento fáctico concreto de las boletas de deuda que a tal efecto acompañó. Recién ante la impugnación de la concursada respecto del origen y del modo de determinación de la deuda en cuestión, frente a la peritación contable que no favoreció su pretensión y en oportunidad de presentar su memorial, efectuó algunas pocas precisiones que, de todos modos, no permiten justificar in totum su insinuación.

Ello evidencia, para el tribunal ad quem, un incumplimiento de la carga de invocar y probar, entre otros aspectos, la causa de la obligación; lo cual justifica el rechazo de la pretensión recursiva sub examine.

Al respecto, esgrime que no debe soslayarse el hecho de que el organismo recaudador se encuentra en condiciones de indagar acerca de la verdadera existencia del hecho imponible (lo cual en el caso implicaba indagar adecuadamente sobre las verdaderas actividades de la concursada y las alícuotas que las gravarían) y de acreditar la entidad, causa y extensión de la deuda.

Subraya, entonces, que ante un juicio de carácter universal como el concurso preventivo debe probarse la causa de la obligación que origina el crédito, no bastando a tal efecto la mera adjunción de constancias de índole administrativa, ya que aquel contiene reglas adjetivas y sustantivas propias que imponen demostrar lo alegado ante el pretense deudor, pero también ante el resto de acreedores, en tanto la sentencia de verificación hará cosa juzgada en sentido material con relación a todos ellos.

### III.- La sentencia de la corte suprema de justicia de la nación [\[arriba\]](#)

#### *III. 1 Los precedentes de la Corte Nacional*

Antes de entrar sobre el fondo del decisorio del tribunal cimero, cabe recordar tres sentencias que resultan necesarias para entender la cuestión traída a análisis:

- “Hilandería Luján S.A.”[9] (1986)

Allí, tratándose de actuaciones iniciadas por el síndico de la quiebra, que interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra la determinación de oficio por la DGI de la deuda de la fallida por impuesto al valor agregado, se resolvió que el tribunal de la quiebra es incompetente para entender en ellas; en atención a que la ley ha previsto, de manera específica, un procedimiento y un órgano de decisión[10] y la posibilidad de apelar ante tribunales del Poder Judicial Nacional.

- “Casa Marroquín”[11] (1987)

El Máximo tribunal sostuvo que corresponde dejar sin efecto la sentencia que rechazó la verificación del impuesto a las ganancias, su actualización e intereses resarcitorios, fundándose en que la resolución de la DGI que lo determinó era insuficiente para justificarlo y en que la falta de interposición de los recursos previstos por la Ley N° 11.683 contra las determinaciones de oficio no obstaba a la revisión, pues importó prescindir inmotivadamente de esta regulación procesal específica.

Textualmente manifestó:

“(…) lo resuelto por el tribunal a quo, al atribuir al fuero concursal facultades de revisión de la validez intrínseca del título invocado en sustento del crédito, importó prescindir inmotivadamente de esta regulación procesal específica, sin que, por lo demás, se invocara para ello disposición alguna de la ley de concursos, ya que la sola referencia al art. 33[12] que se efectúa en la sentencia no autoriza a reemplazar el procedimiento de impugnación referido, supliendo la inactividad de los responsables en la forma y plazo establecido por la ley de la materia 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 tributo como el que es objeto de esta causa”.

- “Cosimatti, Gregorio” [13] (1987)

La Corte afirmó que la prescripción en la que la Cámara sustenta lo decidido, no autoriza a reemplazar el procedimiento de impugnación específicamente previsto, ni a suplir la inactividad de los responsables en la forma y plazo establecido en la ley de la materia, 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 como las que son objeto de la causa (cita “Hilandería Luján”).

A mayor abundamiento, desde otra perspectiva, en el año 2002, en la causa “Collón Curá S.A. s/ quiebra s/ incidente de revisión por el Banco de Hurlingham S.A.”[14] la Corte, con otra integración salvo por la participación del Dr. Belluscio, sostuvo:

- es descalificable el pronunciamiento que estableció que la sentencia ejecutiva constituía título válido para la verificación, pues no atiende a la naturaleza del proceso concursal y del procedimiento establecido en la Ley N° 24.522 a los fines de la verificación de los créditos, que se entiende como una acción causal y de conocimiento pleno tendiente a demostrar la legitimidad de la acreencia pretendida.

- el objeto de la verificación de créditos no es un mero trámite de verificación formal sino de determinación de la real existencia del crédito.

- el procedimiento ejecutivo donde puede haberse dictado sentencia no tiene efectos respecto de los restantes acreedores del concurso, quienes pueden invocar todo aquello que haga a la validez del título y de la causa origen del mismo.

- el pronunciamiento que estableció que resultaba suficiente el título -sentencia del ejecutivo-, con fundamento en la intervención que le cupo en el mismo al fallido, se aparta sin razón alguna de los principios generales que sostienen el procedimiento concursal que son de orden público y tienden a asegurar el derecho de propiedad, la igualdad de tratamiento, el debido proceso y la defensa en juicio de los derechos de todos los acreedores.

### *III. 2 El pronunciamiento de la CSJN en “Directamoint”*

La resolución de la Corte Federal en el caso traído a colación, que lleva la firma de los Dres. Rosatti; Maqueda y Rosenkrantz sostuvo en el Considerando 7:

“(…) toda vez que el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires llevó a conocimiento de la cámara una serie de agravios entre los que se destaca, por su conducencia para incidir en el resultado del proceso, el concerniente a la imposibilidad de revisar los actos determinativos que no habían sido cuestionados judicialmente y que, por ende, se encontraban firmes; y el a quo omitió toda consideración al respecto. En este sentido, cabe precisar -de modo concordante con la doctrina de Fallos: 310:719[15]- que atribuir al fuero concursal facultades de revisión de la validez intrínseca del título invocado en sustento del crédito importa tanto como prescindir inmotivadamente de las disposiciones del Código Fiscal y del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, que constituyen la regulación procesal específica y en los que se prevén las vías impugnatorias que el contribuyente tiene a su alcance para cuestionar los actos determinativos y plazos para ejercerlas, vencidos los cuales, adquieren firmeza”.

### **IV.- Conclusiones** [\[arriba\]](#)

Como primera aproximación, entiendo que la decisión de la Corte -que viene a reafirmar un fallo decidido por otros integrantes hace 35 años- nos interpela a repensar las premisas sobre las que nos apoyamos quienes hacemos concursos y quiebras, ya que o deben ser adaptadas o, en su caso, armonizadas con los precedentes del Máximo Tribunal de Justicia de la Nación, cuyos fallos son

obligatorios para los tribunales inferiores salvo excepciones fundadas en las circunstancias que permitan un apartamiento o no aplicación.

Antes de esta decisión que comento, me parecía claro que si bien la determinación de los tributos tenía su ámbito de competencia y su ley aplicable (la Ley N° 11.683), en situación de concurso del deudor/contribuyente, el Fisco tenía la carga de verificar su crédito ante el juez concursal y que en ese contexto (proceso concursal) entraban a regir las normas específicas, rigiendo para el Fisco -en cierta igualdad con el resto de los acreedores- la obligación de “indicar” la causa de su pretensión (en caso de verificación tempestiva) o de “probar” la causa del crédito que invoca (en caso de verificación tardía o incidente de revisión, como sucede en el caso en comentario).

Para ello, el juez concursal tenía la facultad de “revisar”[16] la documentación anejada por cualquier acreedor (sea el Fisco o un ciudadano de pie), ello aun cuando los certificados emitidos por el órgano de recaudación se presuman legítimos. Esta circunstancia -a mi modo de ver- no lo eximía de acompañar además los papeles de trabajo y de explicar la causa de la deuda del cesante y de efectuar una correcta liquidación del impuesto.

Caso contrario, el juez -ante la verificación del Fisco- solo tendría que admitir a ojos cerrados cualquier pretensión del organismo fiscal; en clara contraposición a las facultades que le inviste la LCQ y en detrimento no solo del derecho de defensa del deudor sino del universo de acreedores que tienen la prerrogativa de controlar los pretensos créditos en aras de ejercer el control multidireccional que ostentan.

Nadie se atrevería a cuestionar la fuerza que otorga la cosa juzgada en un proceso en el que el contribuyente luego concursado se defendió pero me genera dudas qué sucede con los acreedores del concurso.

Intento decir que -llevado a un extremo- el juez quedaría sin facultades de revisión y los acreedores sin posibilidad de control, quedando el Fisco al margen de la LCQ. No desconozco que, en la mayoría de los casos, el Fisco, antes de presentarse en el concurso del contribuyente, ha seguido un procedimiento reglado que otorga ciertas herramientas de defensa al contribuyente, por lo que muchas veces no existe un argumento que permita discutir la procedencia de su crédito.

Sí me genera dudas un caso como el de autos en el que se discutía la alícuota porque -según el relato de la concursada, seguido por el juez a quo y la Cámara, la misma realizaba diversas actividades y solo una de ellas estaba gravada con la alícuota más alta (del 15 %). Desconozco -en este caso- si hubiera correspondido aplicar la alícuota del 3 % al resto de las actividades pero la mera posibilidad me genera un interrogante: frente a un error en la aplicación de la alícuota que es así comprobada en una pericia contable, ¿el juez concursal no puede hacer nada y debe cerrar los ojos a la realidad?

La pregunta me deja sin respuesta, entendiendo que será la labor de los jueces encontrar -en el caso en concreto- alguna luz para evitar grandes injusticias sin dejar de considerar que la Corte en su integración actual avaló y reafirmó el precedente “Casa Marroquín”.

No hay que olvidar que -antes del decisorio en comentario- la Cámara Comercial venía diciendo en forma casi pacífica[17], en consonancia a cómo resolvió en

“Directamoint”, que: (i) en el marco de un incidente de verificación, en principio, no es invocable en la justicia ordinaria el concepto de “cosa juzgada” respecto de las decisiones dictadas en sede administrativa, en tanto en nuestro sistema jurídico tal cualidad solo es predicable respecto de las sentencias firmes emanadas del tribunal judicial o arbitral: (ii) no puede desconocerse la facultad del juez del concurso para revisar aquellas conclusiones, a la luz de lo allí actuado y de las probanzas producidas en el incidente de verificación. Es que, si bien las certificaciones de deuda emitidas por el organismo fiscal gozan de la presunción de legitimidad establecida por la Ley N° 19549: 12, 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 los importes reclamados[18]; (iii) es facultad expresa del juez concursal la revisión de la legitimidad de los créditos invocados frente al deudor (arg. LCQ 32), aun cuando fueran ejecutados por la vía de apremio, donde no se analiza el fondo de la cuestión[19].

Dado el marco contextual expuesto, queda esperar que los tribunales puedan compatibilizar las normas del procedimiento tributario con las de la ley falimentaria buscando respuesta adecuada a las circunstancias que rodeen los casos sometidos a su jurisdicción, teniendo en cuenta que los extremos nunca son buenos y que hay que buscar el difícil término medio para resolver con justicia, en busca de la verdad objetiva y considerando los efectos que producen los fallos que se emiten. Todo ello sin desconocer ni olvidar que la Corte se expidió claramente en el concurso de “Directamoint”, haciendo suyos los argumentos desarrollados en “Casa Marroquín” y su familia de fallos.

Consulte la sentencia comentada [aquí](#).

#### Notas [\[arriba\]](#)

[1] Fallos: 344:3695 de fecha 16/12/2021. Se aclara que solo se ha compulsado parte de las actuaciones.

[2] Explica Marienhoff que la cosa juzgada administrativa no se identifica con la cosa juzgada judicial. La primera, dice, es tan solo formal en cuanto a que el acto administrativo no puede ser objeto de una nueva discusión en la propia administración pública. Pero, enseña, en un Estado Judicial de Derecho necesariamente puede admitirse válidamente la posibilidad de revisión judicial (no de “recurso” en sentido ortodoxo) de ese acto administrativo ante la instancia jurisdiccional. Esto implica, a su juicio, que la cosa juzgada administrativa tiene efectos meramente relativos en tanto se agotan en el ámbito de la administración, con notoria diferencia de la cosa juzgada judicial que reviste alcances absolutos Conf. Miguel Marienhoff, Tratado de Derecho Administrativo, 1975, tomo II, pág. 611.

[3] Causas “Casa Marroquín”; “Hilandería Luján” y “Cosimatti”, todos dictados entre los años 1986 y 1987.

[4] Solo el tiempo dirá cómo los tribunales aplican este fallo.

[5] CNCom., Sala B, 15/7/2015, “Canimar S.A. s/ concurso preventivo inc. de verificación por GCBA”.

[6] Cita para ello el fallo de la CSJN en autos “Alcántara Díaz de Colodrero Pedro c/ Banco Nación”, Fallos:319:1476, entre otros.

[7] CNCom., Sala B, 24/6/2014, “Redlojo Entertainment SA s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación de crédito”.

[8] CNCom., Sala A, 13/5/2013, “El Jumillano SA s/ concurso preventivo s/

incidente de verificación”.

[9] Fallos: 308: 1856. Cabe poner de resalto que el dictamen fiscal que la Corte hace suyo fue efectuado por el Dr. José Osvaldo Casás, que fue un distinguido y reconocido tributarista.

[10] Cita a ley de procedimiento tributario N° 11.683.

[11] Fallos 310:719. Los miembros de la Corte que suscribieron dicho pronunciamiento fueron los Dres. Belluscio; Fayt; Petracchi y Baqué.

[12] Hoy art. 32 de la LCQ.

[13] Fallos: 310:785.

[14] CSJN, 3/12/2002, “Collón Curá S.A. s/ quiebra s/ incidente de revisión por el Banco de Hurlingham S.A.”, Fallos: 325:3248. Esta sentencia fue suscripta por los Dres. Moliné O´Connor; Belluscio; Boggiano; López y Vásquez.

[15] Se refiere a “Casa Marroquín”.

[16] Ver art. 274 de la LCQ.

[17] Salvo contadas excepciones. En un fallo reciente de la Cámara se dijo 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 el art. 32 de la ley concursal, 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. Conf. CNCom., Sala D, 8/3/2021, “Cereales Zubillaga S.A. s/concurso preventivo, incidente de revisión promovido por AFIP”.

[18] CNCom., Sala B, 8/6/2007, “EXO S.A. s/ concurso preventivo s/ inc. de verificación de crédito por el GCBA”. Asimismo conf. CNCom., Sala B, 28/12/2006 in re “Feet Up S.A. s/ quiebra s/ incidente de revisión por afip-dgi”.

[19] CNCom., Sala B, 15/07/2015, “Canimar S.A. s/ concurso preventivo s/ inc. de verificación de crédito por GCBA”, ya citado en la Nota N° 5.