

Libertad 567, 9°. C1012AAK
Capital Federal, Buenos Aires. Argentina.
(+54 11) 4382 0973
recepcion@favierduboisspagnolo.com
www.favierduboisspagnolo.com



FAVIER DUBOIS & SPAGNOLO
Abogados y Consultores

XVI JORNADAS DE INSTITUTOS DE DERECHO COMERCIAL. PARANA 30 Y 31 DE AGOSTO 2007.

TEMAS CONCURSALES. 1. VERIFICACION.

PONENCIA:

**CONDICIONES PARA LA VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES EN EL
PROCESO CONCURSAL**

AUTOR:

EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (h)

SINTESIS:

-La determinación de la deuda fiscal, de oficio o aún con la participación del deudor, no es suficiente por sí sola para admitir el pedido verificadorio por cuanto no hay "cosa juzgada" oponible al concurso, que es un tercero ajeno.

-En la verificación de créditos fiscales deben ponderarse la totalidad de las circunstancias de la causa, entre las que se cuentan:

a) La formulación por parte del Fisco de un relato preciso de las circunstancias que originaron la deuda, con indicación detallada de la causa, monto y privilegio, acreditando base documental emanada del deudor y los procedimientos realizados por el organismo recaudador.



b) La existencia de hechos fácticos, derivados de la causa o de actuaciones conexas, que corroboren o controviertan las bases de la determinación fiscal: vgr. Disminución de ganancias, cese de actividades del deudor, venta de activos gravados, etc..

c) La procedencia de los intereses pretendidos, tanto en su legalidad (necesidad de que sean fijados por ley), como respecto de su cuantía (porcentaje de la tasa aplicada).

-El síndico tiene la obligación de aconsejar negativamente el pedido de verificación fiscal, o de promover recurso de revisión, cuando existen elementos para controvertir su base y/o cuando la tasa de interés aplicada no corresponde, siendo conveniente pero no indispensable el planteo de inconstitucionalidad de ésta¹.

FUNDAMENTOS.

1.-Introducción:

Una cuestión que es y ha sido materia de controversia tanto en jurisprudencia como en doctrina, es la justificación del origen y la acreditación de un crédito fiscal en el concurso preventivo y la quiebra, y la posibilidad del contribuyente o del síndico de cuestionar la determinación de deuda de oficio y de desvirtuar la presunción de legitimidad de la que gozan los certificados de deuda emitidos por el Fisco.

2. La carga del Fisco de concurrir a verificar en el proceso concursal:

La carga de la prueba en el proceso verificadorio en un proceso concursal pesa sobre el pretenso acreedor, sin admitirse excepción o exoneración legal alguna.

La doctrina coincide en que todos los acreedores, por causa o título anterior a la presentación en concurso o declaración de la quiebra, deben formular al síndico el pedido

¹ El autor agradecerá la remisión de opiniones y comentarios al mail: eduardo@favierdubois.com.ar



de verificación de sus créditos y, en dicho pedido, deben indicar el monto, causa y privilegios que invocan². Siendo ello así, debe desestimarse toda pretensión que tienda a soslayar tal imperativo legal³.

Sin embargo, debe aclararse que la carga de verificar no es un deber, ya que los acreedores pueden (no deben)⁴ reclamar este reconocimiento judicial y, mientras no cumplan con esta carga procesal, permanecerán ajenos a los efectos del concurso⁵, es decir, no serán considerados como acreedores.

En el caso en análisis, la jurisprudencia también ha establecido que la carga impuesta por la ley concursal de entregar al síndico la documentación justificativa de sus créditos comprende a todos los acreedores, no encontrándose excluidas de la misma las reparticiones públicas⁶.

En consecuencia, la exigencia de concurrir a verificar en el concurso preventivo y en la quiebra en los términos los arts. 32, 200 y ccdtes. de la L.C.Q., alcanza a todos los acreedores de causa o título anterior, incluyendo al Fisco, siendo la jurisprudencia y la doctrina unánimes en tal sentido.

3. La determinación de deuda de oficio en sede administrativa y los certificados emitidos por el Fisco en el proceso concursal:

La determinación de la deuda fiscal en sede administrativa no es suficiente ni vincula al Juez concursal, debiendo el Fisco acreditar la causa, monto y privilegio de su crédito, detallando y explicando las pautas tomadas para dicha determinación y acompañando la documentación que demuestre el devengamiento del tributo.

² Rivera Julio C., Roitman Horacio y Vítole Daniel R., "Ley de Concursos y Quiebras", T. I, 3ª edic., pág. 546, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2005; Grispo Jorge D., "Tratado sobre la Ley de Concursos y Quiebras", T. 1, pág. 444, Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 1997..

³ Grispo Jorge D., op. cit., T. 1, pág. 433.

⁴ Cámara Héctor, "El Concurso Preventivo y la Quiebra", T. I, pág. 577, Ed. Depalma, Bs. As., 1982.

⁵ Quintana Ferreira, "Concursos", T. I, pág. 351, Ed. Astrea, Bs. As., 1988.

⁶ C.N.Com., Sala C, 28.05.92, D.J. 1993-1-106; ídem., 04.06.92, D.J. 1993-1-106, E.D. 151-393, L.L. 1993-C-134; ídem., 19.10.92, L.L. 1994-B-383; ídem., 23.08.94, L.L. 1994-E-635; Sala A, 17.03.95, D.J. 1995-2-1056, L.L. 1995-C-431).



Al respecto, la jurisprudencia ha reiterado que el organismo recaudador no se ve exento de ofrecer y producir la prueba que respalde su pedido. Es así porque las presunciones que pudieran consagrar disposiciones reglamentarias deben ceder en cuanto importan la inversión de la carga de la prueba ante la legislación concursal, dado el carácter de sustancial y general de ésta última. Además, las prerrogativas que poseen algunos entes de determinar sus fundamentos y las pautas utilizadas para determinar oficiosamente la deuda no los releva de expresar una adecuada justificación del crédito, exponiendo sus fundamentos y las pautas utilizadas para su determinación⁷.

Por su parte, la doctrina ha enaltecido el principio esencial de la etapa de verificación de créditos, cual es el de poner en pie de igualdad a los organismos públicos con el resto de los acreedores (*par conditio creditorum*) sin formular distinciones o prerrogativas que la ley no establece. De este principio, se deriva la atenuación del principio de legitimidad, que reviste a los actos administrativos, que se expresa en la obligación de probar la causa de los créditos, exponiendo cuáles son los fundamentales y cuáles las pautas utilizadas para su determinación, debiendo en consecuencia el Fisco probar el contenido de las boletas de deuda⁸.

En cuanto a la documentación a presentar, corresponde señalar que no sólo deberán presentarse actuaciones administrativas internas del organismo recaudador, sino que debe acreditarse que el concursado se encontraba inscripto -o acreditar que debía estar inscripto por su actividad desarrollada- frente al tributo reclamado y deben acompañarse las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, pagos anteriores, intimaciones, inspecciones y toda otra documentación útil que permita determinar la existencia y cuantía del crédito insinuado.

Así la jurisprudencia ha considerado que la sola circunstancia de que el fallido estuviese inscripto como contribuyente constituye una simple presunción, más no una prueba del

⁷ C.N.Com., Sala E, "Directel de Argentina S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de revisión por G.C.B.A.", 18.08.05; en igual sentido, C.N.Com., Sala A, "Auto América S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de revisión por A.F.I.P.", 08.07.05.

⁸ Navarrine Susana C., "Aspectos originales de los créditos fiscales en el proceso concursal", La Ley, N° 221, Año LXVI, 15.11.02, pág. 14, y jurisprudencia allí citada.



carácter de deudor de éste. Tampoco es demostrativa, a los efectos vericatorios, las actuaciones administrativas, de las cuales sólo constan trámites internos sin reconocimiento alguno por parte de la fallida. El Organismo recaudador debe probar, para lograr la verificación de su crédito, la realización de las inspecciones necesarias, cuando la quebrada se hallaba "in bonis", a los efectos de determinar el tributo impago. Debe aportar también las declaraciones juradas de la quebrada y las constancias de pago anteriores a la deuda invocada⁹.

Aún más, el hecho de que la determinación de deuda se encontrara "firme" no cambiaría las cosas, ya que en ningún caso existe "cosa juzgada" frente al concurso por no haber identidad de partes (debe oponerse la sentencia a los acreedores que no fueron parte en el proceso fiscal). Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la sola existencia de una sentencia dictada en juicio ejecutivo, como sería el caso de la ejecución fiscal, no es suficiente para verificar el crédito en un proceso concursal¹⁰.

En cuanto a los certificados de deuda expedidos por el Fisco, la jurisprudencia de la Cámara Comercial ha resuelto pacíficamente que no resultan por sí solos suficientes para admitir el pedido vericatorio en el concurso o quiebra, ya que se trata de elementos creados unilateralmente para procesos de ejecución individual:

La presunción de autenticidad de la que gozan los certificados de deuda y los demás instrumentos en los que se plasman liquidaciones, emanados de reparticiones oficiales, debe entenderse limitada al ámbito ejecutivo para el que han sido previstos, sin que quepa extenderlos al ámbito de procesos de conocimiento pleno, tal como el caso de verificación de créditos, pues en esos procesos, como se ha dicho, es imperativo mencionar y probar la causa de la obligación, lo que le compete al incidentista, quien debe acreditar en forma

⁹ C.N.Com., Sala A, "Impulsos Internacionales S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de verificación por Municipalidad de Buenos Aires", 27.08.99.

¹⁰ C.S.J.N., "Collón Cura S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de revisión por Banco de Hurlingham", 03.12.02; con nota de Dasso Ariel A., "Verificación. Títulos abstractos. Sentencia judicial en juicio ejecutivo u ordinario. Cosa juzgada", en La Ley, supl. Concursos y quiebras, 20.05.03, pág. 18



concreta y precisa la existencia y la legitimidad de la acreencia que esgrime, por encima de la formalidad resultante de la documentación mencionada¹¹.

No debe considerarse satisfecha la carga de justificar el origen de su crédito, cuando la determinación de la deuda realizada por la D.G.I. resulta insuficiente ante la ausencia de documentación respaldatoria idónea. Si bien la ley faculta a la institución verificante para determinar oficiosamente la deuda atribuida a los responsables, debe ser exigido a aquélla, cuanto menos, una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación y sus fundamentos, máxime al tratarse de una revisión¹².

Cabe desestimar la revisión interpuesta respecto de un crédito previsional e impositivo que fue respaldado en actas de inspección, boletas de deuda, copias de declaración jurada, liquidaciones y reflejos de pantalla, pues de dicha documentación no fluye clara ni concretamente el origen de la acreencia y constituye carga del verificante demostrar la causa del crédito reclamado en el proceso falencial. Por ello, aún en el supuesto de considerarse que la eficacia probatoria de los instrumentos públicos no resultan -por principio- cuestionable en sí propia, ellos no conducen mecánicamente a la estimación de la pretensión cuando sus contenidos no documentan de modo claro e inequívoco la naturaleza del crédito que se afirma insatisfecho¹³.

La doctrina también coincide en que la presunción de legitimidad que gozan los certificados de deuda de las reparticiones oficiales, se encuentra limitada a la ejecución individual para la cual han sido creadas y no en los procesos concursales¹⁴.

Los caracteres del título como la literalidad, la abstracción, la autonomía, que según su régimen restringen las defensas oponibles por el deudor, desaparecen en la verificación

¹¹ C.N.Com., Sala A, "Alnavi S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de Verificación tardía por D.G.I.", 30.08.00.

¹² C.N.Com., Sala A, "Milonga S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de Revisión p/ D.G.I.", 18.09.99.

¹³ C.N.Com., Sala D, "Mencia Darío O. s/ Quiebra s/ Incidente de revisión por A.F.I.P.", 06.07.05.

¹⁴ Bonanni Mariano A., "Verificación de créditos fiscales y la limitación de los intereses pretendidos", El Derecho, N° 10.355, Año XXXIX, 10.10.01, pág. 2; Di Tulio José A., "Verificación de créditos fiscales. Análisis casuístico y doctrinario", R.D.C.O., 2004-a, pág. 89.



porque no se trata de un juicio contra el concursado, por reclamo individual sino del derecho del concurso frente a la masa de acreedores y de éstos entre sí¹⁵.

En ese lineamiento, puede afirmarse que resulta necesario el agotamiento en la acreditación de la causa, no alcanzando una mera determinación del organismo recaudador¹⁶.

Ocurre que como el concurso y la quiebra son verdaderos procesos de "conocimiento pleno" donde rigen las reglas de oficiosidad, universalidad, colectividad e igualdad, siendo necesario que el Fisco exprese y pruebe la causa de su acreencia, con intervención del deudor y del síndico, en el proceso de verificación reglado por los arts. 32, 37, 56, 120, 200 y 280 de la ley 24.522¹⁷.

En conclusión, los principios de orden público concursal no pueden soslayarse por el hecho de que los certificados emitidos por el Fisco gocen de la presunción de legitimidad propia del acto administrativo, pues deben adecuarse a la normativa concursal cuando se intentan oponer a la masa de acreedores, con lo cual debe exigirse la probanza del monto, causa y privilegio.

4. La presunción de autenticidad de los certificados emitidos por el Fisco y la existencia de elementos en contrario:

Se ha señalado doctrinariamente, que los actos administrativos referidos a la determinación de deuda y a la emisión de la constancia de deuda gocen de presunción de legitimidad no significa, en modo alguno, que el síndico o el concursado no puedan impugnar dicha presunción, para lo cual deben contar con la información necesaria sobre la cuál es la causa que se originó el crédito, qué elementos sobre base cierta o presunta se

¹⁵ Dasso Ariel, "La reforma concursal de la ley 26.086 - Un remedio preventivo menos concursal y nada atractivo", Errepar, N° 222, mayo de 2006, pág. 538.

¹⁶ Perciavalle M. - Elois M., "El Fisco. La justificación del origen del crédito y las costas en la verificación tardía", Práctica y Actualidad Concursal N° 11, Rev. Errepar, julio de 2000, pág. 4.

¹⁷ Favier Dubois Eduardo M. (h), "El derecho concursal- tributario y seis cuestiones que plantea", Diario Infobae, 21.11.06.



tuvieron en cuenta para su determinación, etc. pues de lo contrario se afecta el derecho de defensa del concursado y de la sindicatura¹⁸.

Así el síndico o el concursado podrán invocar y acreditar las circunstancias que demuestren la inexistencia o improcedencia del tributo insinuado, sobre la base de elementos de prueba que evidencien la falta del devengamiento de éste o que el mismo no se ajusta a la realidad económica del contribuyente.

En tal sentido, la jurisprudencia ha decidido que, cuando existieran elementos que acrediten, *prima facie*, que no se ha devengado el tributo, incumbe a la verificante exponer los fundamentos por los cuales deberían juzgarse devengados los impuestos oficiosamente determinados sobre base presunta¹⁹.

Así la presunción de autenticidad del certificado de deuda traído al proceso de quiebra por el G.C.B.A. cede cuando la contraria, sea la concursada o la sindicatura, oponen concretas defensas basadas en hechos que deben ser acreditados. En el caso, no se desvirtuó lo informado por la sindicatura acerca de la fecha en que la fallida cesó en sus actividades, rechazándose la revisión incoada aún cuando el contribuyente no había comunicado su cese, ya que dicha infracción no habilita al ente recaudador a perseguir el cobro del tributo, ya que en tal situación la obligación carecería de toda causa²⁰.

Dicho criterio jurisprudencial resulta acertado, ya que admitir una determinación errónea sobre base presunta resultaría violatorio del principio de capacidad contributiva, principio programático de rango constitucional (art. 33 de la C.N.), derivado del art. 4 y 16 de la C.N., contrariando también los arts. 17 y 28 de nuestra Carta Magna.

En este aspecto, la doctrina ha recalcado la relevancia del principio de capacidad contributiva -capacidad económica-, que se presenta con mayor fuerza en lo relativo al concepto de base imponible, es así que la justicia del tributo exige no sólo una acertada

¹⁸ Spisso Rodolfo R., "Acreditación de la causa de la obligación y tasas de interés de los créditos fiscales en el concurso del deudor", supl. La Ley, 24.04.07

¹⁹ C.N.Com., Sala D, "La Sudamericana S.A. s/ Concurso Preventivo s/ Incidente de Revisión p/ Dirección General Impositiva", 10.08.99.

²⁰ C.N.Com., Sala A, "Diretel de Argentina S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de revisión por G.C.B.A.", 18.08.05; en igual sentido, Sala E, "Hidro Dinámica S.A. s/ Concurso preventivo s/ Incidente de verificación por G.C.B.A.", 29.04.05.



elección de los hechos imponibles sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria que acerque la contribución de cada contribuyente a la cuota justa de acuerdo con su capacidad contributiva. Y esta cuota tributaria debe reflejar, de la manera más exacta, la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente²¹.

Por su parte, en diversos precedentes de la C.S.J.N.²², se ha establecido que la igualdad o desigualdad entre contribuyentes puede darse sobre diversos aspectos de su capacidad contributiva y, para juzgar si el impuesto territorial es o no violatorio de la igualdad que establece el art. 16 de la C.N., debe tomarse en cuenta la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y a la magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen²³.

5.-Los intereses fiscales.

Los intereses reclamados por el Fisco, generalmente a tasas exorbitantes no fijadas por ley sino por resoluciones administrativas de menor jerarquía, son pasibles de impugnación.

En primer lugar, por violar el principio de legalidad de todo tributo, extensible a sus accesorios, el que exige ley del Congreso Nacional o de la autoridad que, conforme la Constitución, tenga la potestad tributaria.

Y, en segundo término, porque los créditos del Estado no escapan al control judicial vinculado al orden público que impone el art. 953 del código civil, tema íntimamente vinculado a las tasas de interés usurarias²⁴.

En el punto, no puede dejar de mencionarse que entre los Tratados de Derechos Humanos incorporados a la Constitución Nacional (art. 75 inc.22) se encuentra el de San José de Costa Rica que reprime la "usura" (art. 21 inc.3º), derecho que el Estado debe garantizar y

²¹ Cortés Domínguez Matías, "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", Ed. Seminario de derecho financiero, Univ. de Madrid, pp. 1037/8, Madrid, 1965.

²² C.S.J.N., Fallos 98:20, "Hilleret c/ Provincia de Tucumán".

²³ C.S.J.N., Fallo: 207, "Ana M. Mazzotti de Busso c/ Provincia de Buenos Aires", 1947.

²⁴ Ver Favier Dubois (h), Eduardo M. "Las tasas de interés en las operaciones bancarias", en co-autoría con Lucía Spagnolo, en la obra colectiva "Contrataciones Empresarias Modernas", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 2005, pag.137.

Libertad 567, 9°. C1012AAK
Capital Federal, Buenos Aires. Argentina.
(+54 11) 4382 0973
recepcion@favierduboisspagnolo.com
www.favierduboisspagnolo.com



FAVIER DUBOIS & SPAGNOLO
Abogados y Consultores

que autoriza al juez, incluso sin planteo concreto de inconstitucionalidad, a reducir los intereses fiscales, sea declarando la inconstitucionalidad “de oficio”, como es la nueva orientación de la Corte Suprema (fallo “Miles de Pereyra” en adelante), o sea por entender innecesario tal extremo en función de la materia juzgada.

EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (H)
DIRECTOR DEL INSTITUTO DE DERECHO COMERCIAL
UNIVERSIDAD NOTARIAL ARGENTINA