



## SENTENCIA DE VERIFICACION CONCURSAL VS. LIBRE INVESTIGACION PENAL TRIBUTARIA: EL CASO "MULLER".

**EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (h) Y LUCIA SPAGNOLO.**

### 1.-Hacia la construcción de un "derecho concursal tributario".

Desde hace un tiempo nos estamos ocupando de esa área interdisciplinaria entre el derecho concursal y el derecho tributario, a la que venimos denominando como "Derecho Concursal Tributario".<sup>1</sup>

Dicho Derecho podría abarcar una amplia gama de cuestiones interdisciplinarias que pueden ser agrupadas en varios ejes temáticos: a) la situación del Fisco como acreedor concursal (la obligación de verificar, el fuero de atracción, las medidas cautelares fiscales, la causa del crédito fiscal<sup>2</sup>, los privilegios, los intereses, la compensación, la prescripción<sup>3</sup>, las costas, el voto del Fisco, su avenimiento, etc.); b) las consecuencias fiscales del concurso sobre los sujetos involucrados (tasa de justicia, ganancia para el deudor, deducciones por incobrables para los acreedores); c) las consecuencias penales tributarias

<sup>1</sup> Favier Dubois (h), Eduardo M. "El Derecho Concursal Tributario y seis cuestiones que plantea el caso `Valle de las Leñas`" en Biblioteca Infobae Profesional.com. "Doctrina y Práctica Corporativa", nro.3, Dic. 05, pag.105.

<sup>2</sup> Ver Favier Dubois (h), Eduardo M. "Condición para la verificación de créditos fiscales en el proceso concursal", en "XVI Jornadas de Institutos de Derecho Comercial de la República Argentina", Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2007, pag.23.

<sup>3</sup> Ver Spagnolo, Lucia "El concurso preventivo y el plazo de prescripción de la obligación tributaria" en "XVI Jornadas de Institutos de Derecho Comercial de la República Argentina", Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2007, pag.59.



de los concursos<sup>4</sup>; d) los deberes fiscales del síndico; y e) otras cuestiones (el Fisco frente al APE, domicilio fiscal y competencia, etc.).

La construcción de dicha área no es pacífica en tanto resulta necesario superar dificultades derivadas del hecho de que deben convivir y armonizarse normas y principios que atienden, por un lado, a los respetables y necesarios intereses recaudatorios del Estado y, por el otro, a los también respetables y necesarios intereses que se reúnen en torno de la insolvencia patrimonial empresaria: el crédito, los trabajadores y la supervivencia de la propia empresa, con sus proveedores, clientes y usuarios, como factor base de la economía capitalista.

Y tales dificultades se agravan si se tiene en cuenta que la materia concursal tributaria se ubica, en principio, en dos sedes jurisdiccionales distintas, como son la de los juzgados comerciales (o concursales o civiles y comerciales del interior del país donde se ubique la competencia concursal, según el caso) y la del Tribunal Fiscal (y Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo), sedes a las que se suma, cuando se trata de una cuestión penal, una tercera (las diversas instancias represivas), cada una con sus distintas instituciones, tradiciones, especializaciones, modos de razonar y prácticas profesionales.

## 2.-El caso "Müller" y las perplejidades resultantes de sentencias contradictorias.

El fallo dictado en la causa "Müller, Carlos Eusebio s/recurso de casación", por la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, del 22 de marzo de 2006<sup>5</sup>, estableció **la posibilidad de dictar una condena en sede penal tributaria contra el director responsable aun cuando la sociedad obligada se encontrara en concurso preventivo y el respectivo crédito de la AFIP, por falta de acreditación de la causa, hubiera sido declarado inadmisibile en tal proceso, por sentencia firme.**

<sup>4</sup> Que es el tema de esta colaboración.

<sup>5</sup> Publicado en "Temas Actuales de Derecho Concursal", Boquin-Nissen-Pardini-Vitolo -Directores-, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2007, pag.611 y stes.



En un primer análisis, la cuestión puede causar perplejidad cualquiera fuera la respuesta al interrogante sobre la relación entre la sentencia de verificación concursal y la libre investigación penal tributaria.

Es que podría considerarse absurdo que, como alegaba la defensa -en una postura que podemos denominar “legalista”-, por existir una declaración de inadmisibilidad en sede concursal no pueda investigarse y sancionarse un delito penal tributario cuando se encuentra plenamente acreditada su configuración.

Al mismo tiempo, también podría juzgarse absurdo que, como sentencia el tribunal de casación -en una posición “publicista”-, pudiera condenarse en sede penal tributaria por el doloso incumplimiento de una obligación tributaria cuando dicha obligación no fue reconocida sino rechazada en sede concursal.

Tal paradójica situación, que evidencia las dificultades para la construcción pacífica de un derecho tributario concursal, exige para su clarificación y superación, meditaciones reflexiones y un debate profundo e interdisciplinario de la cuestión por parte de la doctrina y jurisprudencia concursal, tributaria y penal<sup>6</sup>.

Por nuestra parte, en el presente trabajo intentaremos aportar una contribución al tema analizando y evaluando los diversos fundamentos de cada postura para formular conclusiones provisionales.

### 3.-La doctrina “legalista” anterior al fallo.

Dicha doctrina, sostenida desde el área del derecho concursal, puede condensarse en las respuestas a las siguientes seis cuestiones<sup>7</sup>:

**Primera Cuestión:** ¿Qué efectos produce la presentación en concurso preventivo del contribuyente sobre los créditos determinados por el Fisco?

<sup>6</sup> En esa línea puede señalarse el debate realizado en fecha 11 de diciembre de 2007 en el Instituto de D.Comercial de la Universidad Notarial Argentina, donde participaron como panelistas los Dres. Carlos E.Moro, Alejandro Altamirano y Carlos M. Negri, bajo la coordinación de la Dra. Lucia Spagnolo.

<sup>7</sup> Verlas en Favier Dubois (h), Eduardo M. “El Derecho Concursal Tributario y seis cuestiones que plantea el caso “Valle de las Leñas”, ya citado.



-Respuesta: Los créditos fiscales pierden ejecutoriedad y quedan condicionados a su verificación en el concurso.

-Fundamentos: La apertura del concurso preventivo produce, entre otros efectos, la suspensión de todas las acciones contra el deudor (art.21 incisos 1º y 3º ley 24.522) y la obligación de todos los acreedores por causa o título anterior a la fecha de la presentación en concurso de presentarse ante el síndico a solicitar la verificación de sus créditos (art. 32, ley 24.522).

En consecuencia, todos aquellos que se encuentran en condiciones de reclamar un crédito al deudor se convierten, por efecto de la apertura del concurso preventivo, en “pretensos” acreedores, con la obligación de verificar su crédito en el concurso para ser considerados “acreedores”.

Dicha obligación alcanza también a los créditos del Fisco, sean privilegiados o quirografarios, aún cuando se encuentren “firmes”<sup>8</sup>

Tal postura es coincidente con lo sostenido por Daniel Roque Vítolo, quien afirma que la determinación de deuda efectuada por el Fisco no habilita por sí sola la instancia prevista en el art. 18 de la ley 24.769 si no se “revalidó” el crédito en el proceso concursal mediante la pertinente verificación<sup>9</sup>

No se modifica la sustancia de la respuesta por la reforma introducida por la ley 26.066 al art. 21 de la ley 24.522 ya que los procesos de ejecución (como el apremio) se suspenden, y la continuación eventual de algunos procesos de conocimiento en el tribunal de origen tiene por finalidad obtener una sentencia que sea título verificadorio en el concurso (art. 21, cuarto párrafo).

**Segunda Cuestión:** ¿Qué efectos produce la “determinación de deuda fiscal” realizada en sede administrativa sobre la verificación del crédito? ¿Obliga o hace cosa juzgada frente al juez del concurso?

<sup>8</sup> Conf. Rivera, Julio C. “Instituciones de Derecho Concursal”, Santa Fe, 2003, Ed.Rubinzal-Culzoni, t.I, pag.376; conf. C.C.C. de Rosario, sala III, 24-4-96, Zeuz, 72-2-, nro. 5540.

<sup>9</sup> Ver “Créditos fiscales, determinación de oficio y procesos concursales” E.D., 6-5-03, nro.10.747, año XLI, pag.1 y stes.



- Respuesta: No es suficiente ni obliga al juez del concurso.

-Fundamentos: Si bien los certificados de deuda y demás instrumentos administrativos gozan de una presunción de autenticidad, ella juega solamente en el ámbito de un proceso de ejecución fiscal y no en los procesos concursales<sup>10</sup>

Ocurre que como el concurso preventivo y la quiebra son verdaderos procesos de “conocimiento pleno”, donde rigen las reglas de “oficiosidad, universalidad, colectividad e igualdad”, es necesario que el Fisco expresamente 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 24.522.

Vale decir que se invierte la carga de la prueba y es el Fisco quien debe acreditar la causa de la acreencia<sup>11</sup>

El hecho de que la determinación de deuda se encuentre “firme” no cambia 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 concursal<sup>12</sup>

Tercera Cuestión: ¿Cuál es el único juez que, según la Corte Suprema de Justicia, tiene competencia para pronunciarse sobre la existencia o no de un crédito fiscal una vez abierto el concurso preventivo?

- Respuesta: El juez del concurso.

<sup>10</sup> Conf. Di Tullio, Jose A. “Verificación de créditos fiscales. Análisis casuístico y doctrinario”, R.D.C.O., 2004-a, pag.89 y jurisprudencia allí citada.

<sup>11</sup> Conf.C.N.Com., Sala C, 24-3-00 “AVO SA s/quiebra s/incidente de revisión por AFIP”.

<sup>12</sup> Corte Suprema, 3-12-02, “Banco de Hurlingham s/inc. De revisión en Collón Cura S.A. s/quiebra, con nota de Ariel A. Dasso “Verificación. Títulos abstractos. Sentencia judicial en juicio ejecutivo u ordinario. Cosa Juzgada”, en La Ley, supl. de Concursos y quiebras, 20-5-03, pag.18.



- Fundamentos: Conforme fue resuelto por la Corte Suprema en el caso "Supercanal S.A.", del 2-6-03, las causas fiscales resultan inexorablemente atraídas por el concurso preventivo siendo el juez concursal el único competente para resolver en ellas en forma definitiva<sup>13</sup>

Por tal motivo, es procedente la inhibitoria pedida por el concursado a efectos de que una ejecución fiscal, basada en un crédito pre-concursal, prosiga su trámite ante el juez del concurso<sup>14</sup>

Cuarta Cuestión: Después de la apertura del concurso preventivo ¿Puede el contribuyente abonar un crédito de la AFIP que no esté verificado? ¿Puede el contribuyente considerarse un "sujeto obligado" antes que la AFIP verifique el crédito?

-Respuesta: No puede pagar ni es "sujeto obligado".

-Fundamentos: El art.16 de la ley 24.522 prohíbe la concursado pagar cualquier crédito de causa o título anterior al concursamiento. Hasta que no se verifique el crédito no puede considerarse "sujeto obligado". El pago solo corresponderá, respecto de un crédito privilegiado como el del Fisco, después de la homologación del acuerdo y una vez que se encuentre verificado (art.57, segunda parte, ley 24.522).

Quinta Cuestión: ¿Cuál es la situación de todo crédito anterior al concurso, incluido el de la AFIP, que no se presenta a verificar dentro de los dos años posteriores a la presentación concursal?.

- Respuesta: Está prescripto.

- Fundamentos: En caso de que el acreedor no se haya presentado a verificar, por aplicación de la regla del art.56 LCQ su crédito prescribe a los dos años desde la presentación en concurso. Dicha regla se aplica también a los créditos privilegiados conforme pacífica jurisprudencia<sup>15</sup> y, por ende, al crédito del Fisco<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Judkovsky, Pablo "La armonización entre la determinación y la verificación concursal de créditos fiscales", J.A., 2003, III, sup.del fascículo nro.9, rev.del 27-8-03, pag.44.

<sup>14</sup>C.N.Com., Sala B, 28-12-04 "Cladd Ita s/concurso preventivo s/inc.de apelación s/inc.de inhibitoria".

<sup>15</sup> C.C.C. de Mendoza, 24-11-98 "Martinelli, Luis Pascual y otra s/conc.prev."; C.N.Com., Sala A, 30-5-03 "Toiran, Silvia s/conc.prev.



Sexta Cuestión: ¿Existe “perjuicio concreto al Fisco Nacional” por la falta de pago de un crédito de la AFIP que no fue verificado en el concurso preventivo del contribuyente?

-Respuesta: No. El perjuicio solo puede derivar de una obligación impaga y ésta requiere que se declare que existe.

-Fundamentos: Si el crédito resultante de la determinación Fiscal no se presenta a verificar en el plazo respectivo, el mismo no puede considerarse existente y, por ende, no se configura perjuicio alguno por su no pago.

Por tal motivo, el juez penal no podrá jamás condenar al contribuyente hasta tanto no se haya resuelto declarar al crédito fiscal como verificado<sup>17</sup>

#### 4.-Los argumentos “legalistas” en el caso “Müller.

En dicho caso, la postura “legalista” fue sostenida por la defensa para alegar que la declaración de inadmisibilidad del crédito en sede concursal impide la condena penal tributaria por ausencia de “obligación tributaria” y de “monto evadido”.

Sus fundamentos en la causa fueron los siguientes:

La declaración firme de inadmisibilidad en el proceso de verificación:

- implica la “inexistencia” del crédito.
- tiene entidad de “cosa juzgada”.
- no puede ser desoída por el juez penal.
- predomina sobre la decisión de juez administrativo (Fallo “Zanella” de la Corte Suprema).
- no rigen los límites de la prejudicialidad de los arts. 1101, 1102 y 1103 del código civil ya que ellos se refieren solo a procesos civiles por indemnizaciones de daños y perjuicios.
- al no haber crédito reconocido no hubo perjuicio para el Estado.

#### 5.-Los fundamentos “publicistas” de la sentencia de casación.

<sup>16</sup>Conf. Alegría, Hector “La llamada prescripción concursal”, La Ley, supl. De Concursos y Quiebras, 14-3-2003, pag.27; ver Cicchitti, Verónica y De Iparraguirre, Juan Manuel “Prescripción de créditos fiscales en el concurso preventivo”, Rev.de D.Concursal, Ed.Zeus SRL, Rosario, Tomo I, pag.53.

<sup>17</sup> Conf. D’Alessio, Ignacio “La prejudicialidad inversa. Análisis interdisciplinario: notas sobre la relación entre la evasión impositiva y los procesos concursales”, LL 2005-A-1084.



En la sentencia del caso "Müller", se declara que el juez penal tributario no está atado por la decisión dictada en la esfera concursal en cuanto a la existencia del hecho imponible, ni respecto a la deuda impositiva o provisional, ni tampoco con relación al obligado a su pago. Sus fundamentos son los siguientes:

-No hay otras cuestiones prejudiciales más que las expresamente previstas en el código civil (art. 1104), por lo que nada impide el avance de la causa penal hasta el veredicto definitivo.

-La ley penal tributaria (ley 24.769) tampoco estableció cuestión prejudicial alguna salvo lo prescripto por el art. 18 que condiciona la promoción de la acción penal a la previa existencia de la determinación de oficio de la deuda.

-la causa y el objeto de los procesos concursal y penal son diversos: el primero se refiere a la "exigibilidad" de la deuda fiscal y el segundo a su "existencia".

-la "exigibilidad" del crédito no es un elemento de la tipicidad ni una condición objetiva de punibilidad.

-de sujetarse a lo resuelto en sede concursal se impediría el objeto del proceso penal que es la búsqueda de la verdad real.

-rige el principio general de "indiferencia" del pronunciamiento extra-penal, derivado del art. 1105 del código civil, por el cual la sentencia recaída en sede civil sobre el hecho no influye en el juicio criminal ni impide ninguna acción penal posterior.

-la sentencia del fuero comercial no se expidió sobre uno de los elementos del tipo en tanto su objeto es declarar la calidad de acreedor con relación al concursado y frente a los demás acreedores, o sea la "exigibilidad" de la deuda, mientras que el objeto del procedimiento penal es desentrañar la "existencia" de un delito respecto de tributos que el imputado debía ingresar o depositar, distinción propia de las "obligaciones naturales".

-en el caso, resulta del proceso concursal que los créditos de la AFIP no fueron verificados por falta de prueba de la causa y no por inexistencia de las obligaciones incumplidas.

-no hay cosa juzgada por aplicación del art. 1105 del código civil y, además, porque no están dadas todas las identidades al no haber identidad de objeto y de causa, lo que hace



inaplicable la doctrina de la Corte en el caso “Supercanal S.A.” donde se trataba de dos procedimientos judiciales con el mismo objeto.

-la determinación de oficio constituye una condición para el reclamo del Fisco pero no es constitutiva de la obligación tributaria sino solo declarativa y formal, por lo que no es una cuestión prejudicial y, por ende, el hecho imponible, presupuesto del hecho punible, puede acreditarse en sede penal.

-La independencia del proceso penal respecto de la determinación de oficio por parte de la AFIP se comprueba por el hecho de que la causa penal puede promoverse aunque haya prescripto el crédito fiscal o si no pudo ser verificado el crédito en sede comercial<sup>18</sup>, si aún subsiste la acción penal por no haber transcurrido el plazo del art. 62 del código penal.

Por todo ello se concluye que los créditos denunciados por la AFIP pudieron ser válidamente constatados en el proceso criminal a pesar que no fueron admitidos ni declarados exigibles en sede concursal.

#### 6.-Pronunciamientos de la doctrina con posterior al fallo “Müller”.

Después del dictado del fallo “Müller”, corresponde destacar, en la posición “legalista”, la opinión de Carlos E. Moro.

Este autor hace hincapié en los siguientes fundamentos: a) la “inexistencia” de la obligación tributaria declarada inadmisibles ya que el objeto del concurso no es la “exigibilidad” del crédito sino la comprobación de su existencia; b) que no hay daño al Estado, que es presupuesto del tipo penal, si no se paga una deuda que no existe; c) que de admitirse la doctrina de “Müller” no podría haber “probatión” ya que el concursado no podría pagar una deuda inadmisibles; d) que en el concurso rigen también normas imperativas y de orden público con búsqueda de la verdad real, asimilándose el proceso concursal al de instrucción penal; e) que el acreedor no verificado no puede hacer valer fuera del concurso ningún derecho contra el deudor; f) que la Corte Suprema en el caso

<sup>18</sup> En los autos “Dicsur S.A. s/inf.ley 24.769”, la Cámara Nacional Penal Económico, con fecha 23-6-05, descartó la posibilidad de entender inexistente el delito investigado por el hecho de no haberse presentado la AFIP a verificar en la quiebra del obligado tributario.



“Supercanal S.A. s/apelación”<sup>19</sup> sostuvo que eran inconcebibles dos procedimientos judiciales con el mismo objeto abriéndose la posibilidad de alterar la cosa juzgada y generar decisiones contradictorias afectando la seguridad jurídica, motivo por el cual reconoció la preeminencia del juez concursal sobre el tributario teniendo en cuenta la situación excepcional derivada del estado de cesación de pagos.<sup>20</sup>

Por su parte, y en la postura “publicista”, además de un comentario favorable al fallo antecedente del de Casación<sup>21</sup>, registramos la calificada opinión a favor del fallo de Eduardo M. Favier Dubois (pater)<sup>22</sup> quien, con la calidad y docencia de siempre, comparte y profundiza los fundamentos del Tribunal de Casación y agrega los siguientes: a) No hay tampoco identidad respecto de los sujetos ya que en el proceso concursal la deudora era una sociedad: “Avícola Humboldt S.A.” y en la causa penal una persona física: Carlos Eusebio Müller; b) los fundamentos de los arts. 1101 a 1103 del código civil no pueden descartarse porque la obligación tributaria es también extra-contractual como los casos allí previstos; c) no es cierto que se pierda la posibilidad de la “probation” ya que Müller puede pagar en tanto no está concursado personalmente; y d) el fallo es justo, según reconocen incluso quienes no lo aprueban

## 7.-Nuestra opinión:

Consideramos, en un provisorio análisis, que debe prevalecer la postura “legalista”, conforme al siguiente desarrollo argumental:

### 7.1.-Las particularidades de la obligación tributaria y de su sometimiento al concurso.

#### a).-La naturaleza “civil” de la obligación tributaria.

<sup>19</sup> CSJN, junio 2 de 2003, LL Impuestos 2003-B-2149.

<sup>20</sup> Moro, Carlos Emilio “Cuando se condena por lo que no existe...estamos en problemas” en “Temas Actuales de Derecho Concursal”, Boquin-Nissen-Pardini-Vitolo –Directores-, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2007, pag.571 y stes. Ver también Díaz Ortiz, Jose A. y Moro, Carlos E. “La presencia del ausente”, en “XIV Jornadas de Institutos de Derecho Comercial de la República Argentina”, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2007, pag.67.

<sup>21</sup> Hay también un comentario laudatorio, en el mismo caso “Müller”, respecto del fallo antecedente dictado por el Tribunal Oral de Santa Fe, titulado “En el camino de la madurez del sistema penal tributario. Un fallo ejemplar”, por Juan J. Cappannari, en J.A. t.2006-IV, pag.312.

<sup>22</sup> “Cosa juzgada, prejudicialidad y atribuciones del juez penal tributario”, nota a fallo, en Errepar, Revista de las Sociedades y los Concursos, nro. 243, Febrero/08, t.XX pag. 127 y stes.



Siguiendo a Hensel<sup>23</sup>, *una obligación es una relación jurídica entre dos personas, que tiene como consecuencia que una parte (acreedor) esté facultada para exigir de la otra (deudor) el cumplimiento de una prestación. En esta figura puede encuadrarse sin esfuerzo la relación tributaria fundamental. Esta consiste en el derecho del Estado a exigir de una persona concreta esa prestación a la que designamos tributo.*

Sabemos que la obligación tributaria es exactamente la misma que la obligación civil, esto es participa de los mismos elementos a saber: el aspecto subjetivo, el aspecto objetivo, etc., donde no se puede afirmar en modo alguno la existencia de poder de subordinación entre el Estado y el contribuyente.

Afirmó también Nawiasky<sup>24</sup> que si bien no son aplicables a la obligación tributaria las normas del Código Civil, sino las propias del Derecho financiero, normas de derecho público y no de derecho privado, *los intereses públicos, únicamente pueden tener relevancia en el contenido material de la relación entre el titular de un derecho y el sujeto obligado, pero en ningún caso desde una perspectiva formal.*

Si bien este concepto no fue entendido ni por Hensel, ni por Vanoni, ratifica la igualdad entre la relación jurídica tributaria en relación a la obligación civil, es decir deudor y acreedor se encuentran uno frente al otro del mismo modo que ocurre en la obligación tributaria.

#### b).- La necesaria determinación extra-penal de la obligación tributaria.

Y si vemos puntualmente previo al nacimiento de la obligación tributaria la conceptualización cuantitativa del hecho imponible<sup>25</sup>, ésta se expresa como la posibilidad que tiene el aspecto material de ser medido, de ser cuantificado y valorado, lo que influirá, decisivamente en la determinación de la prestación tributaria.

Es esta precisa valoración la que se encuentra en cabeza del tribunal competente al efecto.

#### c).-La determinación fiscal como presupuesto del ilícito tributario.

<sup>23</sup> HENSEL, Albert "La relación jurídico tributaria" pub. en Derecho Tributario, pág. 153Ed. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid 2005

<sup>24</sup> NAWIASKY, Hans "Cuestiones fundamentales de derecho tributario" Ed. Institutos de Estudios Fiscales, 1926

<sup>25</sup> GALARZA, Cesar J. "La tributación de los hechos ilícitos" Clase 14.05.2007 UA.



Entendemos que a los fines de determinar la existencia de un ilícito tributario, es necesario previamente remitirnos a la determinación del hecho imponible acaecido y la concreción de la obligación tributaria, sin dicha determinación será imposible determinar la existencia o no del ilícito.

Esa concreción depende, como regla, del organismo recaudador (art. 18 ley 24.679), o bien en su caso de la determinación en sede concursal mediante el procedimiento de verificación de créditos en el cual se dilucidan las causas establecidas eventualmente en las determinaciones de oficio si han existido o en su caso la acreditación de las intimaciones cursadas por el organismo recaudador.

d).-La obligación fiscal como elemento en la Ley penal Tributaria.

La estructura del ilícito tributario, se compone de los mismos elementos de la obligación tributaria: a) el aspecto temporal, b) el aspecto material, c) el aspecto cuantitativo (alícuota y base imponible) y d) el aspecto espacial.

Se conoce coloquialmente a la evasión como la maniobra engañosa y con ardid del obligado a evitar el pago, de forma tal que el Estado deje de percibir el tributo del sujeto obligado.

Y no es tema de nuestro trabajo hablar de elusión siempre que haya planificación y ésta sea legal, dado que tal como se ha sostenido, nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea la mayor posible, cuando dentro del ámbito de la licitud puede tributar menos o no hacerlo<sup>26</sup>.

Pero si es materia de nuestro trabajo determinar la competencia de la fijación e identificación de los hechos imponibles, dado que sin el aspecto cuantitativo (alícuota y base imponible) no hay obligación tributaria, y en ese sentido estamos en un todo de acuerdo con Díaz Ortíz y Carlos Moro<sup>27</sup>, dado que lo que es resorte asignado legalmente y en forma exclusiva de la administración fiscal, sujeta a la revisión jurisdiccional ulterior (la A.F.I.P., el Tribunal Fiscal de la Nación, el Juez Federal con competencia contencioso administrativa, la Cámara Federal de seguridad Social y hasta la Corte Suprema de Justicia

<sup>26</sup> Trib. Oral Penal Económico Nro. 1 “Eunekian Eduardo s. Leyes 23.771 y 24769” 13.08.2004

<sup>27</sup> DIAZ ORTIZ, José A. y MORO, Carlos E. “Interacción de las Sentencia Dictadas por los Fueros Comercial y Penal en Materia Tributaria y Penal Tributaria” en prensa para la Revista de las Sociedades y Concursos



de la Nación) y en la especie, el juez de comercio. Y señalan también los autores que la existencia del hecho imponible es un elemento previo a la evasión tipificada en la Ley Penal Tributaria, quienes dicen si hubo o no hecho imponible y deuda fiscal consecuente, son los órganos asignados por las normas de competencia específica (la A.F.I.P. y, en su caso, hasta llegar a la Corte Suprema, y ello no puede seguir siendo investigado por que ya lo fue).

e).-La revisión de la determinación fiscal en sede concursal.

Coincidimos con Raspal<sup>28</sup> que el tema tiene relación con la necesaria autosuficiencia de una resolución administrativa -dictada por un juez administrativo-, que pone fin al procedimiento o trámite administrativo de determinación de deuda, entendiendo que la misma es revisable por un juez concursal.

Es que si admitimos que si una resolución puede ser revisada respecto de un juicio de conocimiento pleno en el ámbito jurisdiccional bajo determinados supuestos, por ejemplo violación del derecho de defensa del contribuyente, con mas razón se podrá revisar el fallo recaído en sede administrativa en el cual se determine la deuda la que es dictada por el director general de la repartición o por un juez fiscal si hubo recursos, los que no pertenecen a un órgano jurisdiccional, sino que son funcionarios del poder ejecutivo.

Ello no empece a la independencia tan mencionada del Tribunal Fiscal de la Nación, sino que el carácter de jurisdiccional no lo detenta y por ende la eficacia del fallo que dicta no resulta tener -a nuestro modo de ver- la misma eficacia de una sentencia de un proceso de conocimiento pleno.

Por su parte, señala Garagusso<sup>29</sup>, que es el juez concursal quien tiene todas las facultades para revisar lo resuelto por el órgano administrativo y que no existe técnicamente cosa juzgada administrativa que pueda ser oponible al estado concursal.

<sup>28</sup> RASPAL, Miguel Angel "Algunos aspectos puntuales referidos a la verificación de créditos fiscales" en XIV Jornadas de Institutos de Derecho Comercial, pss, 34 y ss, Ed. Talleres Gráficos de Mac Tomás, Buenos Aires, agosto de 2007.-

<sup>29</sup> GARAGUSSO, Horacio y MORIONDO, Alberto, "Los procedimientos administrativos de determinación de deudas impositivas y su eficacia ante el concurso preventivo o la quiebra" En Derecho Concursal, Homenaje a Guillermo Mosso, Editorial La Ley, pag. 277 Buenos Aires 2004.-



Por eso sostenemos que en cuanto a que si bien el órgano administrativo pudo haber fomulado la denuncia penal, ante la presunta existencia de delito o bien por convicción fundada, al tener revisibilidad abierta la cosa juzgada administrativa, la determinación de deuda puede quedar sin sustento al ser revisada en sede concursal, con el consecuente vacío de contenido del crédito.

## 7.2.-La cosa juzgada concursal.

### f)-El carácter de cosa juzgada intra-concursal de la sentencia verificatoria.

Corresponde recordar que, conforme con pacífica doctrina y jurisprudencia, reconocida en el fallo "Müller", el pronunciamiento judicial previsto por el art. 36 de la ley 24.522, dictado en base a los pedidos de verificación de créditos, tiene el efecto de la "cosa juzgada material"<sup>30</sup>

Ello hace al pronunciamiento inimpugnable dentro del mismo proceso concursal, donde no puede reabrirse el debate (C.S.J.N., Fallos, 254:320) y alcanza no solo al acreedor verificante sino a todos los demás acreedores, al deudor y a sus sucesores universales<sup>31</sup>, alcanzando a aquellos accesorios o derechos conexos de él<sup>32</sup>, y tiene vigencia tanto dentro del concurso preventivo como en la quiebra indirecta que pudiera decretarse en razón de su fracaso, lo que se explica en razón de la unidad del proceso concursal<sup>33</sup>

### g)-Los efectos extraconcursoales de dicha cosa juzgada entre las partes.

<sup>30</sup> C.N.Com., Sala A, 6-7-84, "Empresa Tandil S.A.", E.D. t. 110 p.571; C.N.Com., Sala D, 18-12-89, "Dar S.A. de Ahorro y Préstamo para la Vivienda"; Cámara Hector "El concurso preventivo y la quiebra", Ed. Depalma, Bs.As. 1978, t.I, p. 713, nro. 61.4; Quintana Ferreira, Francisco "Concursos", Ed.Astrea, Bs.As., 1988, t.I, pag. 431; Galíndez, O. "Verificación de créditos", Ed. Astrea, Bs.As., 1997, p.184, nro.60; Heredia, Pablo D. "Tratado Exegético de Concursos y Quiebras", Ed. Abaco, Bs.As., 2000, tomo I, pag.757.

<sup>31</sup> C.N.Com., Sala C, 4-2-91 "Flores Aranda c/Bonafide S.A."; García Martínez, R. y Fernández Madrid, J. "Concursos y quiebras", Ed.Contabilidad Moderna, Bs.As., 1976, t.I pag.428.

<sup>32</sup> Conf. C.N.Com., Sala B, 21-3-95, "Promaco S.A. s/concurso preventivo s/incidente de verificación por Meller San Luis S.A."

<sup>33</sup> Heredia, Pablo D. "Tratado Exegético de Concursos y Quiebras", Ed. Abaco, Bs.As., 2000, tomo I, pag.759.



También la doctrina nacional es pacífica en señalar que los efectos de la cosa juzgada que menciona el art. 37 LCQ tienen lugar además fuera del proceso concursal, con fundamento en la condición de proceso de conocimiento pleno del trámite de verificación, y que en el mismo, dentro de sus peculiares características, se respeta la garantía del debido proceso, por lo que constituye una verdadera sentencia con efectos que trascienden al procedimiento concursal <sup>34</sup>

h)-La inclusión del caso de la declaración de inadmisibilidad del crédito.

Expresamente se ha señalado que, declarado inadmisibile un crédito en el trámite de verificación, y no cuestionado el pronunciamiento respectivo mediante el incidente de revisión, el mismo adquiere carácter de cosa juzgada y sus efectos tienen carácter extraconcursal respecto del deudor como de los acreedores concurrentes, no tolerando más discusiones<sup>35</sup>, o sea que con mayor razón habrá efectos extraconcursoales si hubo incidente de revisión y se declaró la inadmisibilidad, lo que incluye a los garantes del deudor<sup>36</sup>, como sería el caso de Müller.

i)-La identidad de sujetos entre la causa concursal y la penal.

Si bien es cierto que, como bien señala Favier Dubois (pater), el concurso se entendió con la S.A. y la causa penal con la persona física, a nuestro juicio resulta claro que lo acontecido respecto del deudor del impuesto puede ser invocado a su favor por el responsable (art. 717 in fine del cod.civil).

Por otra parte, los actos cumplidos por un órgano del Estado con participación del Fisco (verificación concursal) no pueden ser desconocidos por otro órgano del Estado con participación del Fisco (proceso penal).

<sup>34</sup> Conf. Tonón, Antonio "Derecho concursal", Ed.Depalma, Bs.As., 1988, p.272, nota 55; Gehbhart, Marcelo "Concurso y cosa juzgada", E.D. t.115, pag.840; Cámara, Héctor, op. Cit. P.714, nro.61.4; Galíndez, O., op.cit. pags. 223 y 224; García Martínez-Fernández Madrid, op.cit., t.I p.428; C.N.Federal Civil y Comercial, Sala II, 2-12-88, c.6015 "Caja Nac.de Ahorro y Seguro c/Gerardo Ramos S.A. s/ejec.prendaria"; C.N.Com., Sala E, 30-5-88 "Banco latinoamericano S.A. c/Ladefa S.A. s/ordinario".

<sup>35</sup> S.C.B.A., 26-10-93, "Sampol, Emilio S.A. c/Cancela Hnos", LL t.1194-D, p.197.

<sup>36</sup> CSJN, 1-4-97 "Banco de la Ciudad de Buenos Aires c/García Hector", Rev. Doctrina Judicial, t. 1997-2 p.353.



### 7.3.-El carácter expansivo derivado del efecto constitutivo de la verificación fiscal concursal.

#### j).-La sujeción de la obligación fiscal a la suerte de la verificación.

Como ya se señalara, la apertura del concurso preventivo produce efectos sobre la totalidad de las deudas del concursado con el alcance de privarlas de valor hasta tanto sean verificadas.<sup>37</sup>

#### k).-La identificación legal entre “existencia” y “verificación”.

Como consecuencia, de ello, no existe para el concurso, ni para ningún acreedor o tercero, obligación alguna anterior al concursamiento mientras no sea verificada.

De allí que, en materia concursal, no hay diferencia entre “existencia” y “exigibilidad”: solo existe lo verificado. Lo no verificado no existe.

#### l).-Efecto expansivo por vía de remisión legal que hace irrelevante la ausencia de prejudicialidad.

El art. 1105 del Código Civil establece que, salvo los dos casos del art. 1104 (validez o nulidad de matrimonio y calificación de la quiebra de los comerciantes) “o de otros que sean exceptuados expresamente, la sentencia del juicio civil sobre el hecho no influirá en el juicio criminal, ni impedirá ninguna acción criminal posterior, intentada sobre el mismo hecho, o sobre otro que con el tenga relación”, por lo que en el caso no pueda predicarse la prejudicialidad.<sup>38</sup>

Sin embargo, tal situación no puede servir de sustento a la doctrina “penalista” del fallo “Müller” en tanto no se trata de una cuestión de “calificación civil”, previa al tipo penal, sino de una “remisión” de la ley penal tributaria a una relación civil “la obligación

<sup>37</sup> Vítolo, Daniel R., op. Cít.

<sup>38</sup> Ello sin desmerecer los esfuerzos doctrinarios orientados hacia una posible aplicación del instituto de la prejudicialidad en la materia, con fundamento en las diferencias del proceso concursal respecto del proceso civil, y en las simultáneas similitudes del primero con el proceso penal, por su carácter publicista, el principio inquisitivo, la búsqueda de la verdad material, la actuación necesaria de un funcionario ajeno a las partes (síndico) y cierto grado de intervención del agente fiscal (en la Alzada de las quiebras).



tributaria”, que debe ser reconocida en sede civil<sup>39</sup>, sea la sede tributaria, en caso de obligado *in bonis*, o la sede concursal, en caso de obligado insolvente.

En otros términos, la norma penal tiene como elemento un hecho a determinar en sede civil: la existencia de una obligación tributaria.

Negándose tal obligación en sede civil mal puede iniciarse o continuar la acción penal.

En otros términos, la existencia de una válida determinación de deuda es un presupuesto que debe mantenerse durante toda la investigación penal, por lo que si pierde validez como consecuencia de su inadmisibilidad concursal la acción penal no puede seguir adelante.

#### II)-La consecuente identidad de causa en los procesos concursal y penal

Más allá de la clara diferencia conceptual entre “existencia” y “exigibilidad”, en materia concursal son sinónimos ya que, como se dijo, el crédito no verificado o rechazado en su verificación no existe para el concurso ni para los terceros a ningún efecto.

#### m)-La irrelevancia de la falta de identidad de objeto.

Es cierto que el proceso penal tiene un objeto distinto al de la verificación concursal, sin embargo requieren el mismo sustrato: la existencia de una obligación válida, en el caso, tributaria, la que solo puede ser declarada por el juez concursal en caso de insolvencia declarada del deudor tributario.

#### 7.3.-La insustentabilidad de los argumentos de la posición “publicista”.

#### n)-La inaplicabilidad de la teoría de la obligación natural a la sentencia concursal.

El art. 515 del c.civil requiere como elemento conceptual de la definición de la obligación natural el hecho de que “cumplidas por el deudor, autorizan para retener lo que se ha dado por razón de ellas”, siendo uno de sus casos “las que no han sido reconocidas en juicio por falta de prueba” (inc.4º).

Ahora bien, el rechazo de la verificación impide todo cumplimiento espontáneo por el deudor y, en caso de así hacerse, no autoriza a retener lo recibido sino lo contrario: debe devolverse por ser ineficaz (art. 16 ley 24.522).

<sup>39</sup> Utilizamos sede civil solo en el sentido de oposición a sede penal, o sea todo tribunal administrativo, fiscal o comercial diverso a la jurisdicción penal.



ñ).-Diferencia con el caso de la acción penal iniciada a pesar de la prescripción tributaria.

Como se señala en la letra g), en materia concursal, a diferencia de la materia obligacional ordinaria, no hay “existencia” sin “verificación”, ni rige el sistema de obligaciones naturales (letra e), por lo que no puede asimilarse la situación a la de una acción penal intentada antes de la prescripción penal pero luego de la prescripción tributaria.

o).-La indiferencia legal del motivo de la inadmisibilidad.

El hecho de que la declaración de inadmisibilidad se haya fundado en la inexistencia de pruebas sobre la causa del crédito resulta indiferente ya que lo importante es el contenido de la sentencia dictada en el marco de un proceso concursal y luego de un procedimiento conforme a derecho<sup>40</sup>.

p).-La inexistencia de “daño” como elemento del tipo penal.

En tanto el tipo penal de que se trata requiere “daño al patrimonio estatal”, la sola ausencia de “exigibilidad”, sostenida por la postura “penalista”, igualmente privaría a la conducta de tipicidad en tanto el Estado no habría tenido derecho a cobrar ni tampoco a retener algo pagado que, por no estar verificado, es ineficaz frente al concurso.

q).-La necesidad de afianzar la legalidad sobre el sentimiento de justicia.

Si bien de la lectura del fallo surge la impresión de que el condenado había realizado actos censurables, ello no puede conducir a una condena cuando se ha declarado la inexistencia de la obligación fiscal, so pena de violar el debido proceso que constituye base de nuestro sistema de Derecho, debiendo buscarse la solución por otra vías (ver cap.8°).

7.4.-La regla para resolver los conflictos interdisciplinarios.-

Frente al escándalo jurídico de sentencias contradictorias dictadas en sedes diversas que afectan la seguridad jurídica, la regla de superación ha sido señalada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el citado fallo “Supercanal S.A.” donde expresamente se declaró

<sup>40</sup>Por otro lado, tampoco la postura “publicista” admitiría la existencia de cosa juzgada concursal obstativa si la inadmisibilidad se hubiera fundado en la comprobación de la inexistencia del hecho imponible.



que debía privilegiarse lo especial o excepcional sobre lo general, camino que conduce a la primacía de la sentencia concursal.

En el caso, la situación excepcional deriva del estado de cesación de pagos de una persona física o jurídica que recurre o es llevado a un juicio colectivo con las siguientes características: a) se halla involucrado la totalidad del pasivo y activo del deudor; b) se establecen procedimientos específicos y obligatorios para la totalidad de los acreedores; c) existe la obligación de verificar en un trámite de naturaleza ordinaria y plena, que hace cosa juzgada formal y material, donde intervienen el pretensor, el deudor, la sindicatura y los demás acreedores; d) existen mecanismos de carácter excepcional que atienden a asegurar el orden público e interés general, la seguridad jurídica y la igualdad de trato; y e) se desplaza la competencia judicial originaria o exclusiva de otros tribunales.

Si bien la doctrina "publicista" descarta este argumento invocando la falta de identidad de objeto entre la causa concursal y la penal, entendemos que teniendo ambas el mismo presupuesto: la existencia de una obligación tributaria, resulta plenamente aplicable.

#### 8.-Algunas propuestas para la superación del problema.

Sea cual fuera la postura que en definitiva se adopte en relación al caso, lo cierto es que existe un problema de articulación entre la sentencia de verificación concursal y la libre investigación penal tributaria, el que lleva a sentencias contradictorias que causan perplejidad y, sobre todo, escándalo e inseguridad jurídica.

Por ello, entendemos que resulta necesario un urgente pronunciamiento de la Corte Suprema, que fije la doctrina definitiva en el caso, como así que los tribunales inferiores se ajusten a tal doctrina, como recaudo de sustentabilidad de la jurisdicción federal reglada por nuestra Carta Magna.

Paralelamente deberían incentivarse los estudios interdisciplinarios y las comunicaciones entre las tres sedes donde reside la materia, de modo de lograr un consenso doctrinario para una futura legislación que contemple expresamente el punto y pueda solucionar razonablemente el problema.



Ínterin, la práctica de los agentes de la AFIP debería mejorarse para que ofrezcan como prueba, en el trámite de revisión concursal, los elementos de la causa penal, sin perjuicio del eventual ejercicio de las acciones por cosa juzgada írrita o fraudulenta contra sentencias verificadoras que declaren la inadmisibilidad del crédito fiscal, cuando los antecedentes del caso lo justifiquen<sup>41</sup>.

#### 9.-Conclusiones provisorias.

Reiterando que todo lo aquí propuesto y argumentado deberá considerarse provisorio, sujeto a las variaciones y ulteriores que puedan surgir de la contraposición de nuevos argumentos y enfoques, como fruto del proceso dialéctico de las ideas, proponemos al lector las siguientes conclusiones:

-La posible contradicción entre sentencias dictadas en sede concursal y en sede penal tributaria compromete la seguridad jurídica y debe ser evitada.

-En el marco de la legislación actual, no corresponde que el juez penal pueda condenar por un delito tributario si la misma obligación fiscal fue declarada inadmisibile en sede concursal, como aconteció en el caso "Müller", conforme con las siguiente razones medulares:

- a) La naturaleza de la obligación tributaria es la de una obligación civil y solo puede ser declarada en sede civil (fiscal).
- b) La situación de concurso preventivo del deudor priva de toda entidad a la obligación tributaria determinada por el Fisco hasta tanto sea verificada en el proceso concursal, convirtiéndola en "inexistente" si no es verificada.
- c) La acción penal tributaria requiere no solo para su inicio sino también para su continuación una determinación de deuda válida y vigente como elemento del tipo penal.

<sup>41</sup> Favier Dubois (pater), E.M. "Los límites de la cosa juzgada concursal", Errepar, Rev.de D.Societario y Concursal, nro. 203, Octubre/04, pag. 1188.

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

-Resultan necesarios un pronunciamiento de la Corte Suprema que supere la contradicción actual y un trabajo interdisciplinario de doctrina tendiente a construir una futura normativa que brinde seguridad jurídica evitando el dictado de sentencias contradictorias como fruto del conflicto entre la sentencia de verificación concursal y la libre investigación penal tributaria.

Buenos Aires, Marzo de 2008.