



LAS ACREENCIAS FISCALES EN EL CONCURSO PREVENTIVO

-

Conflictos entre la Ley de Procedimiento Fiscal 11.683 y la Ley de Concursos y Quiebras 24.522

Alumno: ALONSO Mauricio Javier

Legajo: CPB 00055

Carrera: Contador Público

Comisión Evaluadora: TORTONE Julio - HUARTE Alejandro

Fecha de aprobación: 16 de noviembre de 2005

Agradecimientos especiales

A mi hermana, que siempre estuvo dispuesta a ayudarme;

A mis padres, a quienes les debo, entre infinitas cosas, mi agrado por el estudio;

A mi novia, quien me dio fuerza y serenidad;

A mis amigos, que me alentaron siempre;

Al profesor José Di Tullio, que me ayudó en la selección del tema;

A Gregorio Alonso, que con sus ideas, me facilitó mucho este trabajo;

A la Universidad Empresarial Siglo 21 y sus docentes, que me formaron profesionalmente;

A mi “Escuela de Comercio” I.P.E.M. 299 Dr. Spiridón Stéfano Naumchik, de Almafuerte,
que me dio las primeras armas en esta profesión,

A todos ellos, eternamente agradecido.

A mi familia

Índice

<u>PRESENTACIÓN DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN</u>	8
<u>TEMA.....</u>	9
TÍTULO DEL TRABAJO.....	9
OBJETO DE ESTUDIO	9
LOCALIZACIÓN TEMPORAL	9
<u>INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES GENERALES.....</u>	10
BREVE INTRODUCCIÓN.....	10
CONSERVACIÓN DE LA EMPRESA	10
PROTECCIÓN DEL CRÉDITO	10
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	11
PLANTEO DEL PROBLEMA.....	13
RELEVANCIA DEL ANÁLISIS.....	14
LOS LÍMITES DE ESTE TRABAJO	14
TRABAJOS PREVIOS RELACIONADOS	15
<u>OBJETIVOS DEL TRABAJO.....</u>	16
OBJETIVO GENERAL.....	16
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
<u>DESARROLLO.....</u>	17
<u>FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA</u>	18
MARCO TEÓRICO / LEGAL	18
METODOLOGÍA DE TRABAJO.....	18
EL TEMA ELEGIDO Y EL PERFIL DEL EGRESADO DE LA CARRERA DE CONTADOR PÚBLICO.....	18
<u>DEBERES DEL SÍNDICO.....</u>	20
LA LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL 11683.....	20
ADMINISTRACIÓN.....	21
SEPARACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN.....	21
RESPONSABILIDAD PERSONAL Y SOLIDARIA DEL SÍNDICO CON EL DEUDOR.....	22
RESOLUCIÓN 745/1999 AFIP Y SUS MODIFICATORIAS.....	24
LA RESPONSABILIDAD DEL SÍNDICO COMO TERCERO	28
LOS DEBERES DEL SÍNDICO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA CIUDAD DE CÓRDOBA	29
LOS DEBERES DEL SÍNDICO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA	30

EL INFORME INDIVIDUAL.....	31
-----------------------------------	-----------

VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS 36

MARCO LEGAL.....	36
CONCEPTOS QUE PUEDEN INTEGRAR LAS ACREENCIAS DEL FISCO NACIONAL.....	37
IMPUESTOS	37
DETERMINACIÓN DE LOS GRAVÁMENES MEDIANTE DECLARACIONES JURADAS	37
CARÁCTER DECLARATIVO DE LA DECLARACIÓN JURADA.....	38
DETERMINACIÓN DE LOS GRAVÁMENES MEDIANTE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.....	39
PROCEDENCIA	39
CARACTERÍSTICAS DEL PROCEDIMIENTO.....	39
LA DEUDA FIRME.....	41
LA DETERMINACIÓN DE OFICIO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA.	
CAMBIOS FRENTE A LA SITUACIÓN CONCURSAL	41
VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS IMPOSITIVOS	43
PROVENIENTE DE DECLARACIONES JURADAS PRESENTADAS POR EL CONTRIBUYENTE	43
EL ACTO ADMINISTRATIVO, PRESUNCIÓN DE LEGITIMIDAD.....	43
LA VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. CASOS ESPECIALES.....	46
RÉGIMEN DE TRABAJADORES AUTÓNOMOS	46
MONOTRIBUTO.....	47
PLANES DE PAGO	47
PLANES DE PAGO VIGENTES AL MOMENTO DE LA PRESENTACIÓN EN CONCURSO PREVENTIVO. SU CADUCIDAD.	47
CRÉDITOS VERIFICABLES DERIVADOS DE PLANES DE PAGO.....	49
MULTAS	49
LA MULTA FIRME EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL.....	50
LA VERIFICACIÓN DE LAS SANCIONES EN EL CONCURSO PREVENTIVO	51
ANTECEDENTES QUE CONSIDERAN AL INCUMPLIMIENTO COMO DETERMINANTE RESPECTO SI LA MULTA INTEGRAL O NO EL PASIVO CONCURSAL	51
ANTECEDENTES QUE CONSIDERAN LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA COMO DETERMINANTE RESPECTO SI LA MULTA INTEGRAL O NO EL PASIVO CONCURSAL	52
LO QUE DETERMINA SI LA MULTA ES O NO UN PASIVO CONCURSAL, ES LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA. EL CRITERIO DEL FISCO NACIONAL	52
ESTABLECIENDO UN CRITERIO. LA CAUSA DE LA INFRACCIÓN ES EL INCUMPLIMIENTO.....	53
EL CONCURSADO NO ESTÁ EXONERADO DE SER MULTADO	54
INTERESES	54
CONFISCATORIEDAD DE LAS TASAS DE INTERÉS	55
A FAVOR DE LA MORIGERACIÓN DE INTERESES	55
A FAVOR DE LA NO REDUCCIÓN DE LOS INTERESES	56
LAS TASAS DE INTERÉS DEBERÍAN MORIGERARSE	58
PRIVILEGIO DE LAS ACREENCIAS FISCALES.....	59

FUERO DE ATRACCIÓN..... 61

MARCO LEGISLATIVO.....	61
OPCIÓN DE INICIAR LA VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS O SEGUIR LA CAUSA	61
EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.....	62
EL RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN	63

¿LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS SON ATRAÍDOS POR EL FUERO DE ATRACCIÓN?	63
ANTECEDENTES DOCTRINARIOS.....	64
APLICACIÓN DEL FUERO DE ATRACCIÓN	64
DEMANDA CONTENCIOSA	64
EL CONCURSADO COMO ACTOR.....	65
<u>PRESCRIPCIÓN</u>	<u>67</u>
MARCO LEGAL DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL LA LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS.....	67
MARCO LEGAL DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL LA LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL	67
PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA VS. LA PRESCRIPCIÓN CONCURSAL	68
ANTECEDENTES QUE PRIVILEGIAN A LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA POR SOBRE LA PRESCRIPCIÓN CONCURSAL	68
DOCTRINA	68
JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN	68
CRITERIO RESPECTO DE LAS DEUDAS DETERMINADAS A POSTERIORI DE LA PRESENTACIÓN EN CONCURSO PREVENTIVO, PERO CUYO HECHO IMPONIBLE ES ANTERIOR	69
ANTECEDENTES QUE PRIVILEGIAN A LA PRESCRIPCIÓN CONTENIDA EN LA LEY 24522 RESPECTO A LA DE LA LEY 11683	69
DOCTRINA	69
EL FALLO ZANELLA SAN LUIS S.A.I.C. c/DGI.	69
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA NACE CON EL PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE....	70
OBLIGACIONES FISCALES DETERMINADAS A POSTERIORI DE LA PRESENTACIÓN EN CONCURSO.....	70
LA PRESCRIPCIÓN ABREVIADA CONCURSAL Y LA TRIBUTARIA. PREEMINENCIA DEL PLAZO ESTABLECIDO EN LA LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS	71
LA PRESCRIPCIÓN ABREVIADA CONCURSAL Y TRIBUTARIA.....	71
CAUSALES DE SUSPENSIÓN E INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN	73
DOCTRINA	73
PROCEDENCIA DE LAS CAUSALES DE SUSPENSIÓN O INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.....	74
<u>PROPUESTAS DE ACUERDO.....</u>	<u>75</u>
MARCO LEGISLATIVO.....	75
EL CONCURSADO DECIDE EFECTUAR PROPUESTAS DIFERENCIADAS A LOS ACREEDORES FISCALES QUIROGRAFARIOS.....	79
EL CONCURSADO DECIDE EFECTUAR PROPUESTAS DIFERENCIADAS A LOS ACREEDORES FISCALES QUIROGRAFARIOS Y ADHERIRSE AL PLAN PROPUESTO POR LA RESOLUCIÓN 970/01	79
EXCLUIR AL FISCO DEL CÓMPUTO DE LAS MAYORÍAS	80
NO CORRESPONDERÍA EXCLUIR AL FISCO DEL CÓMPUTO DE LAS MAYORÍAS	81
ACUERDO PARA CRÉDITOS PRIVILEGIADOS.....	82
NOVACIÓN	82
INCUMPLIMIENTO DEL ACUERDO Y CADUCIDAD DEL PLAN	83
<u>RESULTADOS.....</u>	<u>85</u>
<u>CONCLUSIONES.....</u>	<u>86</u>

SUMARIO DE CONCLUSIONES	86
EL ROL DEL SÍNDICO CONCURSAL	86
VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES	86
EL FISCO NO ESTÁ EXIMIDO DE CONCURRIR AL PROCESO DE VERIFICACIÓN DE SUS ACREENCIAS FISCALES.....	86
FUERO DE ATRACCIÓN	87
PRESCRIPCIÓN	87
PROPUESTAS DE ACUERDO	87
CUADRO COMPARATIVO CON LOS PUNTOS MÁS CONFLICTIVOS ENTRE LAS DOS LEGISLACIONES Y LA SOLUCIÓN PROPUESTA	88
CUADRO COMPARATIVO CON LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS Y SU IMPLICANCIA CON LAS ACREENCIAS FISCALES	91
CUADRO COMPARATIVO DE OBJETIVOS Y RESULTADOS ALCANZADOS	99
<u>PARTES FINALES</u>	101
<u>GLOSARIO</u>	102
<u>BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA POR CAPÍTULO</u>	112
<u>ANEXOS</u>	116
ANEXO 1	116
ANEXO 2	124
ANEXO 3	126
ANEXO 4	133

PRESENTACIÓN DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Tema

Título del trabajo

El presente trabajo final de graduación fue titulado “Las Acreencias Fiscales en el Concurso Preventivo”.

Objeto de estudio

El objeto de estudio de este trabajo fueron las leyes de Concursos y Quiebras 24522 y de Procedimiento Fiscal 11683. Se buscó identificar puntos de conflicto entre ambas legislaciones para con el tratamiento de las acreencias del Fisco Nacional dentro del procedimiento de Concurso Preventivo. Por cada punto de conflicto, se desarrolló una solución que armonice ambas leyes.

Localización Temporal

La materia seminario final se cursó en el primer cuatrimestre lectivo del año 2004, y este trabajo se realizó durante el año 2005, tomándose para el análisis las leyes y resoluciones vigentes al 31 de enero de 2005.

Introducción y antecedentes generales

Breve introducción

Cuando un deudor es insolvente, es decir que no puede cumplir con sus obligaciones, siendo esta insolvencia regular y con carácter de permanente, se dice que ha entrado en una situación de cesación de pagos.

Para evitar la quiebra del deudor y el desapoderamiento de todo su patrimonio, el legislador ha creado el Concurso Preventivo, un instituto receptado por la ley 24522 de Concursos y Quiebras. Esta ley tiene dos principios rectores: la conservación de la empresa, y la protección del crédito.

Conservación de la Empresa

La importancia de la conservación de la empresa radica en que ésta es una fuente de trabajo y una unidad de producción de riqueza en la economía. Además una empresa no está aislada del contexto. Se interrelaciona con otras, y su desaparición puede llevar al cierre de otras empresas. La conservación de la empresa también busca que ésta se mantenga en la actividad económica, negociando quitas y esperas con sus acreedores durante la etapa concursal. Esto no sería posible si se decretara su quiebra, porque la quiebra conlleva al desapoderamiento del patrimonio del deudor para su realización y satisfacción de sus acreedores.

Protección del Crédito

Por otro lado se busca la protección del crédito, en otras palabras, se busca proteger los intereses de los acreedores del deudor insolvente y que la satisfacción de sus acreencias sea lo más equitativa posible brindándoles a ellos un tratamiento igualitario.

Si un patrimonio entra en cesación de pagos, se torna necesario establecer mecanismos tendientes a resguardar los derechos de todos y cada uno de los créditos existentes, evitando que algunos acreedores agoten a través de acciones individuales la totalidad de ese patrimonio, toda vez que éste constituye prenda común de todos ellos.

El Proceso concursal viene a asegurar la posibilidad de concurrencia de todos esos acreedores sobre la universalidad de dicho patrimonio, quedando todos ellos en paridad de condiciones y tratamiento conforme los términos de la ley, siendo la única distinción admisible la que dimana de las propias características del crédito, en función de su eventual carácter de privilegiado.¹

Es “presupuesto objetivo” para la apertura concursal, el estado de cesación de pagos. *Éste importa un desequilibrio entre los compromisos exigibles y los medios disponibles para enfrentarlos; cuando éstos últimos se relevan insuficientes – de manera regular y con*

¹ MELZI Flavia, FERNANDEZ Guillermo H. “La verificación de créditos fiscales: algunos aspectos controvertidos” Revista Doctrina Societaria. Editorial Errepar. Tomo XII Septiembre 2000.

*cierta permanencia – para atender a aquellos, se configura la impotencia patrimonial técnica llamada insolvencia o estado de cesación de pagos.*²

El deudor puede tener acreedores comerciales, financieros, laborales, etc. El Fisco también constituye un acreedor del deudor de decisiva importancia, porque los impuestos que el estado recauda a los participantes de la economía, los utiliza para *financiar* (en parte) *la compra de bienes y para remunerar a los empleados públicos necesarios para la provisión de bienes y servicios sociales.*³

*El protagonismo del Estado – que se traduce en la decisiva influencia que ejerce su intervención en los procesos concursales – es innegable y ha cobrado en la actualidad un vigor inusitado, determinando en muchos casos el éxito o el fracaso de una estrategia concursal preventiva.*⁴

El legislador, mediante la ley 11683 de Procedimiento Fiscal y el Decreto reglamentario de procedimiento 1397/1979 ha establecido la base procedimental para la percepción de impuestos, multas e intereses por parte del Estado Nacional.

Estos conceptos impactan en el patrimonio de los contribuyentes, sea persona física o persona jurídica, desde el momento en que son exigibles. Al ser una deuda, pasa a formar parte de su pasivo, y el Fisco se constituye en un acreedor. Por lo tanto, en el concurso preventivo concurren los acreedores sobre un patrimonio insuficiente, y si el Fisco es acreedor de la concursada, también lo hará así.

En este trabajo se analizarán, dentro de la órbita del Concurso Preventivo, los pasos de este procedimiento en los que intervenga el Fisco Nacional como acreedor que busca satisfacer parte de su acreencia. Para ello se estudiarán las leyes N° 24522 de Concursos y Quiebras y N° 11683 de Procedimiento Fiscal en sus partes pertinentes, otras leyes y decretos relacionados, jurisprudencia vinculada a ellas, y doctrina especializada.

Planteamiento del Problema

El problema se me planteó después de la lectura de dos fallos:

1. Fallo, “Dirección General Impositiva en autos.....S.A. s/Concurso Preventivo. Expte. 727/93 - Sec. N°2 - s/Incidente de revisión (expte. N°15.428/95)”. Superior Tribunal de Justicia de Rawson. (**Ver anexo 1**)
2. Fallo “Provincia de Buenos Aires sobre incidente de revisión en Scuncio, Alberto sobre concurso preventivo”. (**Ver anexo 2**)

² ROUILLON Adolfo A. N. “Régimen de Concursos y Quiebras Ley 24522” 12° Edición. Editorial Astrea. P.53.

³ MUSGRAVE Richard A., MUSGRAVE Peggy B. “Hacienda Pública” Teórica y Aplicada. Quinta Edición. Editorial McGraw Hill P. 286.

⁴ DI TULLIO José Antonio. “Verificación de créditos fiscales”. Revista Derecho Comercial y de las Obligaciones. Editorial Lexis Nexis Depalma. Tomo 205. 12 de Septiembre de 2004.

La ley de Procedimiento Fiscal N° 11683 en su articulado establece las vías posibles que tiene el Fisco para determinar el monto de su acreencia en conceptos de impuestos, intereses y multas. También dispone de distintas vías administrativas para recurrir ante una determinación insatisfactoria por parte de la Administración. Si el contribuyente no decide cuestionar la magnitud reclamada por el Fisco, o agotadas las vías recursivas, la acreencia pasa a ser firme y totalmente exigible. Esto es así, si nos limitamos únicamente a la ley de Procedimiento Fiscal, y en el supuesto de que el contribuyente no está bajo un estado de cesación de pagos declarado.

Por otro lado, puede suceder que el patrimonio de una persona (tanto física como jurídica) se vea imposibilitado para afrontar sus deudas exigibles, cayendo en una situación de cesación de pagos. Frente a esta posibilidad, la persona fallida puede optar por sujetarse a los beneficios que le brinda la ley N° 24522 de Concursos y Quiebras, siempre y cuando sea un sujeto habilitado para ello.

Esta ley, establece obligaciones tanto para el concursado como para el acreedor, con el fin de que el primero pueda superar su estado de cesación de pagos continuando sus actividades y el segundo percibir el mayor porcentaje posible de su acreencia.

Partamos del supuesto de que una persona entra en cesación de pagos y opta por acogerse al régimen concursal, estando habilitado para ello. Como se dijo anteriormente, dentro de la ley 24522, los acreedores están sujetos a derechos y obligaciones, que de no cumplirlas, pueden implicar el no derecho a cobro alguno de sus acreencias. El Fisco, si tiene créditos insatisfechos con esta persona, revestirá la calidad de acreedor y estará sujeto a todos los derechos y obligaciones estipulado para los acreedores.

En el fallo “Dirección General Impositiva en autos.....S.A. s/Concurso Preventivo”, el Fisco había determinado mediante determinación de oficio y por base presunta conceptos correspondientes al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado por el período 1992 de una sociedad anónima. En dicho fallo, la DGI que ya había emitido la Boleta de Deuda (constituyendo la acreencia total cosa juzgada administrativa) se presentó a la verificación de créditos, una de las instancias del concurso preventivo.

La sindicatura determinó que existía quebranto en la empresa y no hubo ventas, por lo cual las acreencias fiscales por ganancias e IVA debían deducirse del pasivo concursal. La jueza admitiendo la tesis de la sindicatura recalculó el crédito de la DGI excluyendo los conceptos antes referidos.

La DGI por su parte intentó incidente de revisión, manifestando que “ha actuado utilizando un medio por la ley para determinar la deuda fiscal” y por ello solicitó la verificación de su crédito. La Cámara entendió procedente el reclamo del Fisco por cumplir la determinación fiscal con el articulado de la ley de Procedimiento Fiscal. Finalmente, el Superior Tribunal de Justicia de la ciudad de Rawson entendió que el fallo de la cámara no era procedente.

En síntesis, el Superior Tribunal de Justicia entendió que el Fisco se tiene que acoger a lo previsto por la ley de Concursos y Quiebras para verificar su crédito y si en este procedimiento se determina que su crédito no es admisible, no tendrá lugar en el pasivo concursal, sin importar que haya quedado firme por vía administrativa.

En el segundo fallo, “Provincia de Buenos Aires sobre incidente de revisión en Scuncio, Alberto sobre concurso preventivo”, se llega a una conclusión diferente. El Fisco se

presenta a la verificación de su crédito, el cual es descartado por el juez concursal. El organismo fiscal plantea incidente de revisión, el cual es rechazado. La Cámara consideró insuficiente la certificación de la deuda.

Posteriormente el Fisco interpuso un recurso de inaplicabilidad de la ley, el cual fue admitido por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. Los fundamentos de la decisión fueron que el certificado de deuda emitido por un organismo fiscal provincial reviste el carácter de instrumento público, aplicándose el artículo 979 incisos 2° y 5° del Código Civil. La presentación de un instrumento público para la verificación bastaría sin necesidad de haber exhibido el expediente administrativo, y considerando el principio de legitimidad que revisten estos instrumentos, ellos hacen plena fe de su contenido hasta que son argüidos de falsos.

El breve análisis de estos dos fallos contradictorios en su resolución, me guió en el planteamiento del problema. En el primer fallo, el Fisco se tuvo que acoger a lo determinado por la ley de concurso preventivo. Es un acreedor más que debe cumplir con todos los deberes impuestos por esta ley. En el segundo, el Fisco no necesitó demostrar la causa de su obligación durante la verificación de créditos por estar esta asentada en un instrumento público, que da fe de su contenido.

Esta disparidad de criterios me hizo plantear varias dudas. ¿Cuáles son los fundamentos de cada opinión?; ¿cuál es la correcta?, ¿qué doctrina y jurisprudencia existen para cada postura?.

El interrogante es cómo se armonizan la ley N° 11683 de Procedimiento Fiscal con la ley de Concursos y Quiebras actualmente vigentes. ¿Cuál tiene prioridad? ¿La ley de Concursos y Quiebras con su fin de ayudar a sobrellevar la crisis a aquellos que se sujeten al régimen concursal? ¿O la ley 11683 de procedimiento fiscal, dada la gran importancia que tiene la recaudación para el financiamiento del Estado?.

Si los acreedores no cumplen con las obligaciones que les depara la ley de Concursos y Quiebras pueden llegar a perder el derecho a percibir su acreencia. Y si el Fisco es un acreedor de la concursada, entonces se podría plantear el siguiente problema:

Planteo del problema

<p><i>Si el Fisco es un acreedor de la concursada, cómo se armonizan la ley de Procedimiento Fiscal 11683 y la ley 24522 de Concursos y Quiebras. Cuáles son los derechos y obligaciones del Fisco como acreedor y qué privilegios posee.</i></p>

A partir de la lectura de ambos fallos, parecería ser que no basta con el mero cumplimiento de la ley de Procedimiento Fiscal por parte del Fisco para formar parte, con su acreencia, del pasivo concursal. El concurso preventivo abarca numerosas etapas a cumplir, algunas de las cuales implican la activa participación de los acreedores, por ejemplo, la verificación

de créditos, la clasificación y agrupamiento de acreedores, las propuestas de acuerdo, entre otras.

Relevancia del análisis

Reviste importancia la conservación de la empresa concursada, dado que es generadora de trabajo y además una unidad de producción de riqueza en la economía. Su cierre no sólo afecta a sus accionistas y empleados, sino también a sus clientes. La quiebra de una empresa puede afectar o, en el peor de los casos, arrastrar a las organizaciones que tienen vínculos comerciales con ella, que le compran mercaderías, materias primas o contratan sus servicios.

Si bien es obligación de todos pagar los créditos fiscales, dada la trascendencia que éstos revisten en el financiamiento del Estado, también es importante lograr la conservación de la empresa, y esto es posible solo mediante propuestas de acuerdo que impliquen quitas y/o esperas en los créditos por parte de sus acreedores con el fin de que esta supere su estado de cesación de pagos.

Frente a esta situación, resulta interesante realizar un análisis de cómo se armoniza el régimen de concursos y quiebras en contraste con la Ley de Procedimiento Fiscal 11683.

Por un lado, la tutela de la ley al concursado, para que éste pueda superar la etapa de concurso preventivo. Por el otro, el procedimiento para que el Fisco verifique sus créditos fiscales, acepte o rechace propuestas de acuerdo y pueda lograr finalmente satisfacer parte de su acreencia.

Los límites de este trabajo

El presente trabajo se circunscribió al Concurso Preventivo, procedimiento regulado por la ley de Concursos y Quiebras 24522. Y dentro de este proceso, cómo interactúa el Fisco nacional con sus acreencias que tienen como fundamento la ley de Procedimiento Fiscal 11683. Se tomó para ello las leyes y resoluciones vigentes al 31 de enero de 2005.

Este trabajo final de graduación podría encuadrarse como un trabajo de investigación ya que se basa en la recopilación de fallos de distintos tribunales de la República Argentina referidos a la temática abordada. También se consultó doctrina especializada; una parte de ella privilegiando los intereses del Fisco por sobre los otros acreedores y la otra las disposiciones de la Ley de Concursos y Quiebras y el principio de igualdad de acreedores, *pars condicio creditorum*.

Para la realización de este trabajo se identificó los puntos de conflicto entre ambas legislaciones, y se las desarrolló cada uno por separado:

1. Los Deberes del Síndico

Se analizó los deberes formales y materiales que la ley de Procedimiento Fiscal impone al síndico concursal. Se examinó las resoluciones dictadas por la AFIP al respecto.

2. La Verificación de Créditos Fiscales

Se estudió cual es el tratamiento para los créditos que pueda tener el Fisco con el concursado. El análisis se dividió en impuestos, multas e intereses.

3. El fuero de atracción

Se analizó cuál es el tratamiento para las causas que se prosiguen en el ámbito administrativo, resultado de la apelación del contribuyente. Conflicto con el instituto del fuero de atracción, previsto en la ley de Concursos y Quiebras.

4. La Prescripción

Se profundizó en el período de prescripción aplicable a los créditos tributarios en el concurso; el conflicto existente entre las dos legislaciones por considerar plazos distintos.

5. Propuestas de Acuerdo

El tratamiento de las acreencias fiscales para el logro de las propuestas de acuerdo. Cómputo de las mayorías. Planes de pago propuestos por la AFIP.

Trabajos previos relacionados

Además de los fallos mencionados anteriormente, en la formulación del problema me ayudaron dos escritos vinculados al rol del Fisco en el concurso preventivo. Ellos son:

- Melzi Flavia, Fernández Guillermo H. "La verificación de créditos fiscales: algunos aspectos controvertidos" Revista Doctrina Societaria. Editorial Errepar. Tomo XII Septiembre 2000.
- Di Tullio José Antonio. "Verificación de créditos fiscales". Revista Derecho Comercial y de las Obligaciones. Editorial Lexis Nexis Depalma. Tomo 205. 12 de Septiembre de 2004.

Objetivos del trabajo

Objetivo general

Lograr una interpretación armónica de la ley de Concurso y Quiebras 24522 y de la ley de Procedimiento Fiscal 11683, desarrollando una solución a todos los puntos conflictivos entre ambas, teniendo como límite el Concurso Preventivo y considerando al Fisco como acreedor.

Objetivos Específicos

- Identificación y análisis de todos los puntos existentes de conflicto entre ambas legislaciones vigentes al 31 de enero de 2005. Identificar en cuáles etapas del concurso participa activamente el Fisco, dada su calidad de acreedor.
- Recopilación de jurisprudencia con decisiones dispares respecto a cada punto conflictivo identificados anteriormente, agrupándola de acuerdo a los fallos de los magistrados.
- Ilustrar cada punto conflictivo con un análisis de doctrina especializada para hacer un contraste de opiniones referido al tema vinculante.
- Por cada punto conflictivo, esgrimir una opinión fundada y una solución, adhiriendo o rechazando las posturas adoptadas por la doctrina y fallos.

DESARROLLO

Fundamentación Teórica

Marco teórico / Legal

A continuación se describen los aspectos más substanciales que se tuvieron en cuenta para el desarrollo del presente trabajo.

Primero, la ley 24522 de Concursos y Quiebras. Sus artículos relacionados al Concurso Preventivo. No se incluye el articulado referente a la Quiebra, por exceder los límites del trabajo. También se adjunta un diagrama del procedimiento del Concurso Preventivo (anexo 4). La mención de estos pasos tiene como fin brindar una idea sobre qué consiste el concurso preventivo, a la vez que se establecen la base y los límites para el desarrollo del trabajo.

Segundo, la ley 11683 de Procedimiento Fiscal. Se hizo especial hincapié en las disposiciones de la ley que hacen a:

- la generación de créditos fiscales por impuestos, intereses e infracciones
- la responsabilidad del contribuyente o responsables por dichos conceptos
- formas de cuestionar las determinaciones del Fisco por los conceptos antes mencionados. Cuándo una acreencia queda firme en la vía administrativa.

El análisis de la generación de créditos fiscales no se limitará solo a la ley 11683. Si bien esta última es la base, se estudiará cuando sea pertinente la ley 19549 de Procedimiento Administrativo y se relevarán las Resoluciones Generales que tengan relación con el tema y además se complementará el análisis con jurisprudencia aplicada. Además, a modo de comparación, se complementará el análisis con lo establecido en el Código Tributario de la provincia de Córdoba, y con el Código Tributario de la Municipalidad de Córdoba.

Metodología de trabajo

El presente trabajo se realizó analizando la ley de Concursos y Quiebras junto con la de Procedimiento Fiscal, buscando puntos de conflicto entre ambas.

Frente a cada problema detectado, se buscó jurisprudencia relacionada. Especialmente fallos con criterios opuestos de decisión. Además se recopiló doctrina especializada.

Luego de analizar las leyes, los fallos, la doctrina se sentó un criterio, tratando de alcanzar los objetivos planteados para este trabajo.

El tema elegido y el perfil del egresado de la carrera de Contador Público

Elegí este tema para el trabajo porque se vincula directamente con los ejes y el perfil de egresado de la carrera de Contador Público que diseñó la Universidad Empresarial Siglo 21.

Para el dictado de la carrera se consideraron tres ejes fundamentales, que son:

1. Contabilidad y Auditoría.
2. Derechos.
3. Impuestos.

Por otro lado se diagramó un perfil de egresado detallando habilidades y conocimientos que adquiere el estudiante en el cursado de la carrera.

De todos ellos seleccioné dos, que hacen que este Trabajo Final de Graduación encuentre relación con la carrera y constituya su conclusión. Ellos son:

“El egresado debe poseer conocimientos y habilidades en:

- ◆ La actual normativa impositiva y de Procedimiento Fiscal, a nivel nacional, provincial y municipal.
- ◆ Leyes y reglamentaciones que limiten e influyan en la organización.”

Mi trabajo se vincula a los derechos y a los impuestos. A los derechos, porque analicé el régimen concursal, receptado por la ley 24522 y a los impuestos porque centré mi atención primordialmente en la ley 11683 de Procedimiento Fiscal.

Consideré pertinente hacer esta aclaración porque quería demostrar que este trabajo es de Aplicación Profesional y está totalmente relacionado con el perfil de Contador Público. No es un trabajo trivial, si no que se vincula al ámbito de trabajo del contador, de aquel profesional que se dedique a la parte impositiva o concursal.

Deberes del Síndico

La ley de Procedimiento Fiscal 11683

La ley de Procedimiento Fiscal en su capítulo II define quienes son los responsables, tanto por deuda propia como por deuda ajena, de los deberes impositivos contenidos en su texto.

El artículo 5 define quiénes son contribuyentes:

Artículo 5 ° - Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8°, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.

b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

Son responsables por el cumplimiento de la deuda ajena:

Artículo 6° - Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:

a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.

b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.

c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b) y c).

e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos. Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación.

Administración

El artículo 6 de la ley de Procedimiento Fiscal menciona “están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen...c) los síndicos y liquidadores de las quiebras”

Un efecto del concurso preventivo es que el concursado conserva la administración de su patrimonio. Menciona la ley de Concursos y Quiebras en su artículo 15:

Artículo 15 El concursado conserva la administración de su patrimonio bajo la vigilancia del síndico.

Distinto es en la quiebra, en la cual uno de sus efectos es el desapoderamiento. El artículo 107 de la ley de Concursos y Quiebras menciona:

Artículo 107: El fallido queda desapoderado de pleno derecho de sus bienes existentes a la fecha de la declaración de quiebra y de los que adquiriera hasta su rehabilitación. El desapoderamiento impide que ejercite los derechos de disposición y administración.

Al quedar el sujeto concursado frente a la administración de su patrimonio, debe abonar las acreencias fiscales posteriores a la presentación en concurso preventivo y no se deslinda de esa responsabilidad. Por las anteriores, el Fisco deberá recurrir al procedimiento de verificación de créditos establecido en la ley de Concursos Y Quiebras.

Como corolario podemos afirmar que al síndico en el concurso preventivo no se le extendería el carácter de “responsable por deuda ajena” al no poseer la administración del patrimonio del concursado.

Separación de la Administración

Menciona la ley de Concursos y Quiebras en el artículo 17 segundo párrafo:

Artículo 17º...Separación de la Administración. Además cuando el deudor contravenga lo establecido en los arts. 16 y 25 o cuando oculte bienes, omita las informaciones que el juez o el síndico le requieran, incurra en falsedad en las en las que produzca o realice algún acto en perjuicio evidente para los acreedores, el juez puede separarlo de la administración por auto fundado y designar reemplazante. Esta resolución es apelable al solo efecto devolutivo, por el deudor. Si se deniega la medida puede apelar el síndico.

El administrador debe obrar según lo dispuesto en los arts. 15 y 16.

Si el concursado realiza actos prohibidos (a título gratuito o que alteren la situación de los acreedores) o actos que requieran autorización judicial y no se tenga, se intervendrá la administración del concursado.

Bajo este supuesto, el juez puede designar un coadministrador, un veedor o un interventor, según sea la gravedad de la falta. En este caso el sujeto designado, quién puede ser el síndico mismo, pasará a ser “responsable por deuda ajena” y también será pasible de las sanciones o multas previstas en la ley de Procedimiento Fiscal.

Responsabilidad personal y solidaria del síndico con el deudor

Menciona el artículo 8 de la ley de Procedimiento Fiscal:

Artículo 8º - Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: ...

a) Todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras que no hicieron 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 apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso; en particular, si dentro de los quince días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo.

Menciona el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación en autos “Harris Smith Víctor” del 23 de agosto de 1974⁵:

La responsabilidad que consagra el artículo 8º de la ley 11683 es de una naturaleza especial que le es propia, distinta de la contemplada en la legislación civil. En el derecho de fondo no existen diferencias en el régimen de la solidaridad según la fuente que la origine- la ley, la convención o el hecho ilícito- por cuanto allí la solidaridad es perfecta tanto en sus efectos principales – pago – como en los secundarios – prescripción, cosa juzgada, etc. – En cambio, los alcances y la naturaleza de la institución dentro del derecho

⁵ Tomado de Oscar Nedel “Gráfica Concursal. Ley de Concursos y Quiebras” 1º Edición. Editorial La Ley. 2004. Pág 367 – 368.

tributario resultan distintas de aquellas del derecho común y, por lo tanto, la solución de los problemas que en el primero se presentan, sólo pueden encontrar fundamento en los principios que rigen el derecho tributario y en la naturaleza del vínculo sustantivo que se establece en materia fiscal, no basta con que una persona sea director, gerente, representante de una persona jurídica o síndico para que se lo considere responsable solidario. Pues no se trata de una responsabilidad objetiva, sino subjetiva y derivada de una conducta que importe el incumplimiento de los deberes impositivos a su cargo. Y para que éste tenga a su cargo deberes impositivos propios del contribuyente, debe administrar bienes de éste o disponer de ellos en ejercicio de sus funciones. Sólo así puede incurrir en el incumplimiento de los deberes a que se refiere la ley, de los que deriva su responsabilidad⁶.

De la lectura del artículo 8° de la ley de Procedimiento Fiscal se desprende que responderán con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, todos los responsables enumerados en los primeros incisos del artículo 6 de la ley cuando por incumplimiento de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el tributo.

El artículo 6 hace referencia a los “responsables del cumplimiento de la deuda ajena”, estando obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administren, perciban o dispongan. Concluimos que el síndico concursal no tiene la administración del patrimonio del concursado (salvo excepciones) porque no hay desapoderamiento, como ocurre en la quiebra. Por lo tanto, no es alcanzado por la responsabilidad personal y solidaria del artículo 8 de la ley de Procedimiento Fiscal.

Además, no solo basta con que la persona sea administradora del patrimonio, también debe existir un incumplimiento de los deberes impositivos, como menciona el fallo.

Finalmente, aún si el presunto responsable contare con las funciones propias de administración, percepción o disposición de fondos, éste podrá excusarse de tal responsabilidad solidaria si demostrare que ha sido el propio contribuyente el que lo ha puesto en imposibilidad de cumplir con los deberes fiscales a su cargo.⁷

El artículo 8 inciso b menciona que serán responsables los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras 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 apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso.

Respecto a los tributos de períodos anteriores al concurso preventivo, corresponde al Fisco determinarlos mediante los procedimientos estipulados en la ley 11683. Porque son acreencias anteriores a la presentación del concurso, y por ende, el Fisco debe presentarlos a la verificación de créditos del artículo 32. La obligación tributaria se origina con el nacimiento del hecho imponible, no cuando es determinada.

Imponerle la obligación al síndico de realizar gestiones para determinar un crédito que es pre concursal a favor de un acreedor determinado (el Fisco) cuando este tiene la obligación

⁶ Oscar Nedel “Gráfica Concursal. Ley de Concursos y Quiebras” 1° Edición. Editorial La Ley. 2004. Pág – 368 y 372. Rivas Noefer Ulises – Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D del 5 de noviembre de 1996.

⁷ Oscar Nedel “Gráfica Concursal. Ley de Concursos y Quiebras” 1° Edición. Editorial La Ley. 2004. Pág – 368.

de presentarse a la verificación de créditos, es una violación al principio de la pars condicio creditorum, porque se privilegia el tratamiento de un acreedor frente a los demás.

La obligación del síndico se limitará a presentar el formulario 735 regulado por la resolución 745/99 y sus modificatorias.

Respecto de las deudas posteriores a la presentación del concurso preventivo, es el contribuyente quien debe continuar con el cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales, porque es él quien tiene la administración de su patrimonio.

Resolución 745/1999 AFIP y sus modificatorias

La AFIP publicó la resolución 745/1999 que estableció deberes adicionales al síndico de los concursos preventivos y quiebras. Esta resolución sufrió modificaciones, por la 982/01. Su fundamento legal es la ley de Procedimiento Fiscal 11683, la cual menciona en su artículo 6° inciso C como responsables del cumplimiento de la deuda del contribuyente a los síndicos y en el artículo 8 establece que estos deben hacer gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables.

Menciona esta resolución en sus considerandos:

Que el inciso b) de su artículo 8° establece que los síndicos designados en las quiebras y concursos deben realizar todas 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 y, en particular, requerir al Organismo la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, con anterioridad de quince días al vencimiento del plazo para su verificación.

Establecía el artículo 1 de esta resolución:

Artículo 1°.- Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, deberán requerir, dentro de los cinco días hábiles de haber aceptado el cargo, las constancias de las deudas que mantiene el fallido, concursado o entidad liquidada por los tributos y gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se halla a cargo de este Organismo. Dicho requerimiento se formalizará mediante la presentación del formulario de declaración jurada N° 735, completando la totalidad de la información que el mismo prevé. A tal efecto y a fin de identificar los Juzgados y Secretarías donde tramita el proceso concursal, los obligados deberán utilizar el código identificador que surge de la Tabla de Juzgados y Secretarías que como Anexo se agrega a la presente Resolución General.

Cuando la información a consignar supere el espacio disponible en el formulario deberán presentarse tantos ejemplares como resulten necesarios para completar la totalidad de la información.

Posteriormente este artículo fue modificado por la resolución 982/01, elevando a 10 días el plazo para el requerimiento por parte de los síndicos, de las constancias de deuda del fallido.

El texto actualizado es el siguiente:

Artículo 1º.- Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, deberán requerir, dentro de los DIEZ (10) días hábiles de haber aceptado el cargo, las constancias de las deudas que mantiene el fallido, concursado o entidad liquidada por los tributos y gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se halla a cargo de este Organismo. Dicho requerimiento se formalizará mediante la presentación del formulario de declaración jurada N° 735, completando la totalidad de la información que el mismo prevé. A tal efecto y a fin de identificar los Juzgados y Secretarías donde tramita el proceso concursal, los obligados deberán utilizar el código identificador que surge de la Tabla de Juzgados y Secretarías que como Anexo se agrega a la presente Resolución General. Cuando la información a consignar supere el espacio disponible en el formulario deberán presentarse tantos ejemplares como resulten necesarios para completar la totalidad de la información.

La resolución 982/01 también reemplazó completamente el artículo 2 de la 745/99, estableciendo:


Artículo 2º.- La presentación del formulario de declaración jurada, citado en el artículo anterior, se efectuará en las dependencias de esta Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva que, para cada caso, se detallan a continuación:

- *Contribuyentes inscriptos: en la que efectúa el control de las obligaciones fiscales del concursado, fallido o entidad en liquidación, excepto cuando la dependencia que realiza dicho control se encuentre ubicada fuera de la jurisdicción territorial del juzgado interviniente. En este caso la presentación se efectuará ante la dependencia que corresponda al domicilio -legal o real- que determina la competencia del juzgado. Dicho domicilio deberá denunciarse en el Rubro I - Apartado A -Personas físicas- o Apartado B -Personas jurídicas-, según corresponda, del mencionado formulario.*
- *Contribuyentes no inscriptos: en la que corresponda al domicilio de la persona física o jurídica de que se trate.*

A efectos de identificar la dependencia podrá consultarse la página "Web" (<http://www.afip.gov.ar>).

La presentación del formulario 735 debe realizarse en la dependencia de la AFIP con competencia sobre el domicilio fiscal del contribuyente inscripto, el cual está determinado por la ley de Procedimiento Fiscal en su artículo 3º.

- 15 -

 F. 735 CONTRIBUYENTES CONCURSADOS Y FALLIDOS DECLARACION JURADA	Sello fechador de recepción	DATOS DEL SINDICO O LIQUIDADADOR			
		CUIT.:			
		Apellido y Nombre:			
		Domicilio Constituido - Calle - N° - Piso - Dpto:			
Ciudad:		Prov.:	CP.:	Tel.:	
Matricula Profesional:		Horario de Atención:			

RUBRO I - DATOS DEL CONCURSADO O FALLIDO (1)					
PERSONA FISICA <input type="checkbox"/>		PERSONA JURIDICA <input type="checkbox"/>		INSCRIPTO <input type="checkbox"/>	
				NO INSCRIPTO <input type="checkbox"/>	
A - PERSONAS FISICAS / SOCIOS CON RESPONSABILIDAD ILIMITADA (SE COMPLETARA UN FORMULARIO POR CADA PERSONA FISICA)					
APELLIDO:			NOMBRE:		
DOCUMENTO N° (1) - LE. <input type="checkbox"/> ONI. <input type="checkbox"/> L.C. <input type="checkbox"/> CI. (*) <input type="checkbox"/>			CUIT.:		
<input type="checkbox"/> CONSIGNAR EN CASO DE NO POSER OTROS DOCUMENTOS.					
ESTADO CIVIL: (1)			APELLIDO MATERNO:		
SOLTERO <input type="checkbox"/> CASADO <input type="checkbox"/> VIUDO <input type="checkbox"/> DIVORCIADO <input type="checkbox"/>					
DOMICILIO REAL:					
CALLE:		N°	CIUDAD:	PROV.:	CP.:
B - PERSONAS JURIDICAS					
RAZON SOCIAL:				CUIT.:	
ACTIVIDAD:					
INSCRIPCION INSPECCION GENERAL DE JUSTICIA:		NUMERO:	LIBRO:	TOMO:	FOLIO:
REGISTRO PROVINCIAL:	LOC.:	PROV.:	NUMERO:	LIBRO:	TOMO:
DOMICILIO LEGAL:					
CALLE:		N°:	CIUDAD:	PROV.:	CP.:

RUBRO II - DATOS DEL JUICIO			
A - DATOS REFERENCIALES			
EXPEDIENTE N°:		FECHA DE INICIACION:	
CARATULA:			
TIPO:	CONCURSO (1)	QUIEBRA DIRECTA (1)	QUIEBRA INDIRECTA (1)
JUZGADO / SECRETARIA :			CODIGO: (2)
JUEZ DR. (Apellido y Nombre):			
SECRETARIO DR. (Apellido y Nombre):			
DOMICILIO DEL JUZGADO:			
CIUDAD:		PROVINCIA:	

Artículo 3º.- Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, o

de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento deberán prestar la colaboración que le requieran los funcionarios autorizados de este Organismo y realizar todas las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables de que se trata.

Además de la obligación por parte de los responsables del cumplimiento de la deuda ajena de pagar el tributo con los recursos que administran, perciben o disponen, este artículo está en armonía con el artículo 7 de la LPT que dispone la obligación por parte de estos sujetos, entre ellos los síndicos y liquidadores en las quiebras, de cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que la ley de Procedimiento Fiscal y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes, en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos.

Recae sobre los contribuyentes, responsables, y aún terceros, el deber general de colaboración para con el Organismo recaudador. Su fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general.⁸

Publicación de Edictos. Formalidades.

Artículo 3º.- En todo edicto mediante el cual se publique la apertura de concursos preventivos, declaraciones de quiebras, liquidaciones administrativas, transferencias de fondos de comercio y remates comerciales o judiciales, se deberá consignar obligatoriamente la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) o en su defecto, el tipo y número de documento de identidad del concursado, fallido o liquidado administrativamente, y del trasmittente, deudor, martillero o corredor interviniente, según el caso.

El artículo 14 de la LQC menciona el contenido de la resolución de apertura del concurso preventivo, aquello sobre lo que el juez debe dictar resolución. Su inciso 4º menciona, “La orden de publicar edictos en la forma prevista por los arts. 27 y 28, la designación de los diarios respectivos y, en su caso, la disposición de las rogatorias necesarias. El artículo 27 de la LQC menciona los requerimientos para los edictos:

Artículo 27º.- La resolución de apertura se hace conocer mediante edictos que deben publicarse durante cinco días en el diario de publicaciones legales de la jurisdicción del juzgado, y en otro diario de amplia circulación en el lugar del domicilio del deudor, que el juez designe. Los edictos deben contener los datos referentes a la identificación del deudor y de los socios ilimitadamente responsables; los del juicio y su radicación; el nombre y domicilio del síndico, la intimación a los acreedores para que formulen sus pedidos de verificación y el plazo y domicilio para hacerlo.

Esta publicación está a cargo del deudor y debe realizarse dentro de los cinco días de haberse notificado la resolución.

La mención de la CUIT del contribuyente ayuda a la identificación del mismo, siendo este requisito no exigido por la ley de Concursos y Quiebras. Como menciona en su

⁸ GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley 2003 Pag. 168.

considerando esta resolución, para determinar la situación fiscal de dichos sujetos es preciso contar con los datos que permitan individualizarlos en forma inequívoca.

Sanciones

Artículo 5º.-La falta de cumplimiento de las obligaciones establecidas en la presente Resolución General, dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 39 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y, en su caso, de la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 8º inciso b) de la misma ley.

El artículo 39 de la Ley N° 11683 Ley de Procedimiento Fiscal hace referencia a las multas aplicadas a los incumplimientos de los deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

Como incumplimiento a los deberes formales relacionados con esta resolución puede mencionarse el inciso 2º de este artículo “la resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación”. La ley de procedimiento administrativo señala que cuando no se haya establecido un plazo especial, el mismo es de 10 días.

La responsabilidad del síndico como tercero

Menciona el artículo 8 inciso E de la ley de Procedimiento Fiscal:

Artículo 8º - Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: ...

...e) los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.”

Para hacer efectiva la responsabilidad prevista en este inciso, el Fisco debe recurrir al procedimiento de determinación de oficio, previsto en el artículo 17 de la ley de Procedimiento Fiscal (vista, descargo, prueba, dictamen jurídico, resolución administrativa por juez administrativo competente, etc.).

El síndico puede ser responsable en virtud de este inciso si con su accionar culposos o doloso facilita la evasión.

Para extender la responsabilidad solidaria al síndico concursal, debe probarse que haya existido una conducta reprochable a título de culpa o dolo. Mientras que la culpa se verifica cuando el sujeto ha incurrido en la acción u omisión por negligencia o impericia, el dolo se configura cuando la conducta del sujeto activo fue realizada con intención y voluntad de realizar la lesión.

Si el accionar del síndico es culposo, pretender extenderle la responsabilidad patrimonial, *constituiría una flagrante violación a los preceptos que informan el derecho penal, pues presupondrían aplicar una pena mayor a un partícipe involuntario que al propio autor material del ilícito que ha actuado con intención defraudatoria.*⁹

Para comprobar el actuar doloso del síndico y proceder a ejecutar sanciones, se deberá probar:

- El elemento subjetivo: cuando exista la intención de fraude.
- El elemento objetivo: cuando se menoscabe el patrimonio del Fisco.
- El elemento material: mediante el cual pueda demostrarse la intencionalidad del sujeto.

*En el derecho represivo tributario rige la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.*¹⁰

Al síndico que lleve a cabo este tipo de comportamiento doloso le corresponderá las sanciones establecidas en la ley de Procedimiento Fiscal 11683, la ley 24769 – Régimen Penal Tributario – y las derivadas de la ley de Concursos y Quiebras.

Los deberes del síndico en el código tributario de la Ciudad de Córdoba

El artículo 26 del Código Tributario municipal determina los responsables por obligaciones ajenas.

Artículo 26.- Son responsables las personas indicadas en los incisos siguientes que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición legal cumplir la obligación tributaria y sus accesorios con los recursos que administran, perciben o disponen, como así también los deberes formales atribuidos a aquéllos:..

2) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación...

Dispone el artículo 27 de este código, respecto de los responsables en forma personal y solidaria:

Artículo 27.- Responden con sus bienes propios y solidariamente con los contribuyentes y, si los hubiere, con otros responsables, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

- 1) Todos los responsables enumerados en los primeros cuatro incisos del artículo anterior cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no extinguiere*

⁹ Melzi, Damsky Barbosa. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003. Pág. 58.

¹⁰ Casa Elen – Valmi De Claret y Garello – CSJN – 31/3/199.

oportunamente las obligaciones tributarias, si los contribuyentes u otros responsables –si los hubiere- no cumplen la intimación administrativa de pago que se les formule. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente al Organismo Fiscal que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

- 2) *Si perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de las quiebras y concursos que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación de y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los contribuyentes o responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio: en particular si, con una anterioridad no menor de 15 días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, no hubiesen requerido del Organismo Fiscal las constancias de las respectivas obligaciones adeudadas.*

El Código Municipal se asemeja a la ley de Procedimiento Fiscal 11683. Para que el síndico sea responsable en forma personal y solidaria se requiere que tenga la administración del patrimonio del contribuyente.

Como se analizó anteriormente el síndico del concurso preventivo no posee la administración del patrimonio del concursado, ya que no se da el desapoderamiento, efecto característico de la quiebra. Salvo los supuestos en el que el concursado sea apartado de la administración (artículo 17 segundo párrafo), y mientras se nombre como interventor o coadministrador al mismo síndico.

Los deberes del síndico en el código tributario de la Provincia de Córdoba

Menciona el Código Tributario de la Provincia en su artículo 26 quienes son los responsables al establecer que *son las personas que, sin tener el carácter de contribuyente, deben, por disposición de la Ley o del Poder Ejecutivo, cumplir las obligaciones atribuidas a estos.*

Y a continuación, en el artículo 27 los enuncia:

Artículo 27.- Son responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes y de los agentes de retención, percepción y recaudación, que mantenga con el Fisco, en la forma y oportunidad que rija para estos o que expresamente se establezca para aquellos: (...)

2) *Los síndicos de quiebras o concursos civiles, los liquidadores de las quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación, los albaceas y los administradores legales o judiciales de las sucesiones; (...)*

7) *Los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten con su culpa o dolo la evasión del tributo; (...)*

Nótese que a diferencia del Código Municipal y la Ley de Procedimiento Fiscal 11683, el Código Tributario Provincial no hace referencia a la administración de los recursos del

contribuyente como requisito para configurar la responsabilidad solidaria del síndico concursal. Por lo cual, de acuerdo a este código, el síndico sería responsable aún sin que se de el efecto del desapoderamiento en el concurso preventivo. Conclusión que no me parece correcta porque sería concederle a la Dirección de Rentas de la provincia una ventaja con respecto a los otros acreedores como los Fiscos nacionales y municipales. La Dirección de Rentas, al igual que todos los demás, se debe someter al procedimiento reglado por la ley 24522. Es responsabilidad del Fisco Provincial presentarse a la verificación de su crédito, al igual que los Fisco Nacional.

Además menciona el código, los responsables están obligados solidariamente con el contribuyente al pago de la deuda tributaria de este último, salvo cuando prueben que les ha impedido o hecho imposible cumplir correcta y tempestivamente con su obligación.

El accionar con dolo o culpa por parte del síndico que ayude a evadir el tributo por parte del concursado está contemplado en el inciso 7 de este código. La responsabilidad de este inciso es al contador como tercero que facilita el incumplimiento de los deberes tributarios.

El Código Tributario de la Provincia de Córdoba en su Título Quinto, establece en su artículo 40 el deber de los magistrados judiciales de notificar a la Dirección el inicio del concurso preventivo, y de los síndicos de solicitar a la dirección la liquidación de los impuestos adeudados para permitir al Fisco la verificación de su crédito.

Citando el artículo 40 (parte pertinente):

Artículo 40.- Los magistrados judiciales deberán notificar a la Dirección, la iniciación de los juicios de quiebra, concurso de acreedores, concurso preventivo y concurso civil dentro del término de 48 horas de producida, a los fines de que tome la intervención que corresponda.

Los síndicos que resultaren sorteados en los juicios mencionados en el párrafo precedente deberán, previo cumplimiento del artículo 130 de este Código, solicitar a la Dirección la liquidación de los impuestos adeudados por el concursado o quebrado, a los efectos de la reserva de los derechos del Fisco en oportunidad de la verificación del crédito.

El último párrafo nos remite al artículo 130, que establece la obligación al síndico de hacer conocer a la Dirección información respecto del contribuyente concursado. Remitiéndonos al artículo:

Artículo 130.- El Síndico designado referido en el artículo 40 de este Código deberá dentro de los cinco días de la aceptación de su cargo, hacer conocer a la Dirección, la identificación del deudor con los datos de inscripción en el Registro Público de Comercio - en su caso- y de los socios, la actividad del mismo y fecha de presentación del concurso.

El Informe Individual

Artículo 35.- Informe individual. Vencido el plazo para la formulación de observaciones por parte del deudor y los acreedores, en el plazo de veinte días, el síndico deberá redactar un informe sobre cada solicitud de verificación en particular, el que deberá ser presentado al juzgado.

Se debe consignar el nombre completo de cada acreedor, su domicilio real y el constituido, monto y causa del crédito, privilegio y garantías invocados; además, debe reseñar la información obtenida, las observaciones que hubieran recibido las solicitudes, por parte del deudor y de los acreedores, y expresar respecto de cada crédito, opinión fundada sobre la procedencia de la verificación del crédito y el privilegio.

También debe acompañar una copia, que se glosa al legajo a que se refiere el artículo 279, la cual debe quedar a disposición permanente de los interesados para su examen, y copia de los legajos.

Contenido del Informe Individual:

Se debe consignar el nombre completo de cada acreedor, su domicilio real y el constituido,

Ejemplo: Informe Individual en Confecciones Textiles S.A. S/Concurso Preventivo Síndico: Estudio Kiperman Lamas¹¹:

Acreedor: Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva.

CUIT/CUIL/DOC: 30-54667673-7

Domicilio Real: Salta 1451 2do Piso "212" Ciudad Autónoma De Buenos Aires

Domicilio Legal Constituido: Salta 1451 2do Piso "212" Ciudad Autónoma De Buenos Aires

Carácter del Representante y Justificativos de su Personería: Dr. Norberto Sergio Cersosimo en su carácter de representante según Disposición (A.F.I.P.) N° 695/96 de fecha 27 de julio de 1996.

...monto y causa del crédito, privilegio y garantías invocados...

Ejemplo: Informe Individual en Gustavo López y Cía. S/Concurso Preventivo. Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial 1ro. 16 Sec. 1ro. 31. Síndico: Martín Lidia Roxana¹²:

Concepto	Monto	Privilegio
<i>Deuda Impositiva</i>		
Capital	\$ 107.082,80	Priv. Gral.
Intereses	\$ 101.843,34	Quirogr.
<i>Deuda Previsional</i>		
Capital	\$ 4.890,55	Priv. Gral.
Intereses	\$ 3.121,36	Quirogr.
Arancel	\$ 50,00	Gto. Conc.
Totales	\$ 216.988,05	

¹¹ Cerrito 836 2° Piso (C1010AAR) Buenos Aires, Argentina Tel: 4811-9779 (líneas rotativas) Fax: 4816-9494 e-Mail: contacto@klcie.com.ar . <http://www.klcie.com.ar/>

¹² Martín Lidia Roxana. Paraná 833 2° "B" 4816-2827/30 Titular Juzg,n°18

...además, debe reseñar la información obtenida....

Ejemplo: Informe Individual en Valls S.A. S/Concurso Preventivo. Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial Nro. 16 sec. Nro 32. Fecha de Presentación 18/10/2002- Síndico: Ail Gabriel Marcelo.¹³

9) Documentación acompañada:

- Solicitud de verificación
- Anexo Total de créditos a verificar por \$84.048,27
- Detalle de deuda Previsional en Gestión Administrativa y en Gestión Judicial, dos fs.
- Copia Boletín Oficial designación de representantes
- Anexo Acta de infracción, F.8480
- F. 8400/L del 04/09/2002
- F.8400/L 019 Nro. 0137333, fs. 64, del 05/09/2002
- Boleta de deuda en concepto de Régimen Nacional de Seguridad Social por la suma de \$ 5.211,23. Planilla adjunta.
- Form. 931, período noviembre, diciembre de 2001 y enero de 2002.
- Certificado de deuda en concepto de régimen de seguridad social – aportes, periodo 08/2001, 02/2002 y 08/1998 a 02/2002, por la suma de \$1.998,05.-
- Liquidación de interés resarcitorios por \$ 343,35
- Certificado de deuda, en concepto de régimen nacional de seguridad social- contribuciones, período 08/2001, 02/2002 y 08/1998 a 02/2002, por \$ 2.670,64
- Liquidación de intereses resarcitorios, por la suma de \$421,82
- Planilla estado de obligación del empleador
- Certificado de deuda en concepto de régimen nacional de seguridad social- caducidad decreto 93/00- contribuciones, correspondiente a los períodos, 06/1999, 08/1999 y 06/1999 a 08/1999, por \$8.900,59.-
- Anexo I, Imputación de Pagos, liquidación efectuada al 05/04/2002
- Anexo III, Calculo de Intereses Resarcitorios
- Certificado de deuda Nro. 1608/99, en concepto de SUSS, aportes saldo declaración por \$ 3564,98 y por \$ 4.730,85.
- Form. 902
- Certificado de deuda Nro. 391/2000, en concepto declaración Jurada de diciembre de 1999 por \$ 4.377,76. Planilla Anexa
- Certificado de deuda Nro. 391/2000, en concepto de declaración Jurada de diciembre de 1999 por \$ 3.644,28. Planilla anexa. Form. 902
- Certificado de deuda Nro. 2551/2001, en concepto de Declaración Jurada octubre de 2001 por \$ 1.117,26. Planilla anexa

¹³ Ail Gabriel Marcelo Paraná 833 2º "B" 1017 4816-2827/30 gabrielmar@cponline.org.ar Juzg,nº16 B Titular.

- Certificado de deuda Nro. 2551/2001, en concepto de septiembre de 2001 por \$ 1.170,77.- Planilla anexa
- Estado de obligación de empleador
- Certificado de deuda Nro. 2551/2001, en concepto de contribuciones declaración jurada de septiembre de 2001, por \$ 1.311,13. planilla anexa
- Certificado de deuda Nro. 2551/2001, en concepto de contribuciones Declaración Jurada de octubre de 2001, por \$ 1.250,18. Planilla Anexa
- Boleta de deuda en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta – Caducidad Decreto 93/00- año 1999 por \$ 1.970,95
- Boleta de deuda en concepto de IVA- caducidad decreto 93/00, período 05/99 a 09/99 por \$43.179,01.-
- Anexo I, III, liquidación de intereses resarcitorios
- Boleta de deuda IVA, periodo 11/97 a 01/01, por \$ 1.067,23. Liquidación intereses resarcitorios
- Boleta de deuda en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta periodo 1999-2000 por \$ 110,41. Liquidación de intereses
- Boleta de deuda en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta- anticipos, periodo 1999 a 2001 por \$ 490,41. Liquidación de intereses
- Boleta de deuda Nro. 1492/2001 por \$ 1385,79. planilla anexa

...las observaciones que hubieran recibido las solicitudes, por parte del deudor y de los acreedores...

Ejemplo: Informe Individual en Cartex S. A. S/ Concurso Preventivo. Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 07 Secretaría N° 14 Número de expediente 82125. Síndico: Estudio Aguilar Pinedo, Rascado Fernández & Asociados ¹⁴

Observaciones por parte de la concursada:

Por su parte, y en la oportunidad establecida en el artículo 34 de la LCQ, la concursada observa parcialmente la insinuación con fundamento en los argumentos que a continuación se sintetizan.

Opone pago de retenciones de Ganancias por los periodos Abril y Mayo de 2004, acompañando los acuses de pago correspondientes y carta de notificación al solicitante informando el pago de los mismos.

Observa en general los intereses liquidados por el fisco, manifestando que la tasa utilizada por dicho organismo para su cálculo resulta inapropiada, solicitando su morigeración y el recálculo de los mismos a una tasa representativa a efectos judiciales, conforme se ha dispuesto en varios fallos que enumera.

Por último, observa la modalidad de la deuda en concepto de Diferimientos en Empresas Promovidas, en el entendimiento de que la misma debe ser reconocida con “Privilegio Condicional” y no “Privilegiada” como pretende el Fisco, atento a que sus vencimientos operan en cinco anualidades consecutivas, desde el 31/07/2013 al 31/07/20017, y que por

¹⁴ Aguilar Pinedo, Rascado Fernández & Asociados Hipólito Irigoyen 900 Piso 2° B (C1086AAN) - Ciudad Autónoma de Buenos Aires - República Argentina Teléfonos: 5239-8230 (líneas rotativas).

ello no resultan exigibles al momento de la presentación en concurso de Cartex S. A., ni siquiera a una fecha anterior a la verificación tardía.

...y expresar respecto de cada crédito, opinión fundada sobre la procedencia de la verificación del crédito y el privilegio.

Ejemplo: Informe Individual en Ingenieros Maccarone S.A. S/Concurso Preventivo. Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial Nro. 16 Sec. Nro. 31 Fecha de presentación 09/09/2002 Síndico: Martín Lidia Roxana¹⁵:

Dictamen

De lo expuesto up-supra aconsejo a v.s. declarar admisible el crédito de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva – Fisco Nacional en la suma de pesos un mil ochocientos sesenta con cuarenta y ocho centavos con privilegio general (art. 246 L.C.); la suma de pesos dos mil quinientos sesenta y uno con veintisiete centavos (\$2.561.27) con carácter de quirografario y la suma de pesos cincuenta (\$50,00) como gastos del concurso.

¹⁵ Martín Lidia Roxana. Paraná 833 2º "B" 4816-2827/30 Titular.

Verificación de créditos

Marco Legal

El artículo 32 de la ley de Concursos y Quiebras regula el procedimiento de verificación de créditos.

Artículo 32.- Solicitud de verificación. Todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes, deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegios. La petición debe hacerse por escrito, en duplicado, acompañando los títulos justificativos con dos copias firmadas y debe expresar el domicilio que constituya a todos los efectos del juicio. El síndico devuelve los títulos originales, dejando en ellos constancia del pedido de verificación y su fecha. Puede requerir la presentación de los originales, cuando lo estime conveniente. La omisión de presentarlos obsta a la verificación.

Efectos. El pedido de verificación produce los efectos de la demanda judicial, interrumpe la prescripción e impide la caducidad del derecho y de la instancia.

Arancel. Por cada solicitud de verificación de crédito que se presente, el acreedor pagará al síndico un arancel de cincuenta pesos que se sumará a dicho crédito. El síndico afectará la suma referida a los gastos que le demande el proceso de verificación y confección de los informes, con cargo de oportuna rendición de cuentas al juzgado, quedando el remanente como suma a cuenta de honorarios a regularse por su actuación. Exclúyese del arancel a los créditos de causa laboral, y a los menores de mil pesos, sin necesidad de declaración judicial.

Al igual que los demás acreedores, el Fisco debe concurrir a la verificación de créditos, por lo que no está eximido de tal carga procesal sustentada en el principio de concurrencia¹⁶. El estado está sujeto al proceso de verificación por sus acreencias impositivas.

*Todos los acreedores de causa o título anterior deben solicitar verificación de sus acreencias, con la exigencia de invocar y probar sus montos, causa y privilegios. Así, el trámite de la verificación -tanto más el de una revisión- supone un proceso de conocimiento que exige la necesidad por parte de todo acreedor no sólo de invocar sino además de acreditar y probar la existencia y causa de sus créditos mediante las indagaciones pertinentes.*¹⁷

¹⁶ Di Tullio José A. “Verificación de Créditos Fiscales” Revista Derecho Comercial y de las Obligaciones, N° 205. Editorial Lexis Nexis.

¹⁷ Kickfrance S.A. s/conc. prev. s/inc. de rev. por la concursada al crédito de AADI CAPIF “Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B(CNCom)(SalaB)” Fecha: 16/04/2003

*Alcanza a todos los acreedores la carga impuesta por la normativa concursal de entregar al síndico la documentación justificativa de sus créditos, dentro del término legal y de tal regla no está excluida la D. G. I.*¹⁸

La carga verficatoria alcanza a todos aquellas acreencias cuyas causas son anteriores a la presentación en concurso preventivo.

El pedido de verificación, constituye un “verdadero proceso de conocimiento” dirigido, no solamente a establecer un crédito en la relación acreedor-deudor, sino también en ubicarlo en la relación acreedor-concurso. Todo acreedor - en orden a la “pars condicio”- debe acreditar la causa de su crédito. Incluso el instrumento público (como puede ser la boleta de deuda), hace fe respecto de su contenido, mas no tiene igual fuerza respecto de su causa, que puede ser cuestionada por el concurso en el cual se solicita su verificación.

Verificar un crédito implica que se lo reconozca frente a los demás acreedores con los cuales concurrirá en condiciones de igualdad por categorías, y también obtener su reconocimiento frente al deudor del concurso.

Conceptos que pueden integrar las acreencias del Fisco nacional

Impuestos

La ley de Procedimiento Fiscal prevé tres formas de determinar los gravámenes.

- Determinación y percepción de los gravámenes mediante declaraciones juradas (Ley 11683, artículo 11, primer párrafo).
- Determinación de oficio (Ley 11683, Artículo 16 y siguientes).
- Liquidación Administrativa (Ley 11683, Artículo 11, último párrafo).

Determinación de los gravámenes mediante declaraciones juradas

Menciona la ley 11683 en su artículo 11°, primer párrafo:

Artículo 11°. La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.

¹⁸ Celtrac S. A. s/inc. de verif. por Estado Nacional (D. G. I.) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala C(CNCom)(SalaC) 21/08/1990

El Decreto Reglamentario de Procedimiento 1397/1979 establece en su artículo 23 que los sujetos de los deberes impositivos (Ley 11683, artículo 5) y los responsables del cumplimiento de la deuda ajena (Ley 11683, artículo 6) están obligados a presentar declaraciones juradas.

Artículo 23. Todos los que están obligados a pagar la deuda impositiva propia ajena conforme a los artículos 15 y 16, incisos a) a e), de la ley deberán presentar declaraciones juradas que consignen la materia imponible y el impuesto correspondiente, el que será abonado en la forma y plazos establecidos a ese efecto. Se exceptúan de esta obligación los contribuyentes a quienes representen o cuyos bienes administren o liquiden los responsables señalados en los tres primeros incisos del artículo 16 de la ley (...).

La Dirección General está facultada para requerir individualmente, en cualquier caso, la presentación de declaraciones juradas a los contribuyentes, como así también informes relativos a las franquicias tributarias.

La declaración jurada hará responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, sin perjuicio de tener la Administración la facultad de verificarla y de impugnarla.

Respecto a las formalidades extrínsecas de la declaración jurada, el soporte en el cual ella debe presentarse y las formalidades a cumplir, el Decreto Reglamentario de Procedimiento 1397/1979 las regula en su artículo 28.

Artículo 28. - Las declaraciones juradas deberán ser presentadas en soporte papel, y firmadas en su parte principal y anexos por el contribuyente, responsable o representante autorizado, o por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente la autoría e inalterabilidad de las mismas y en las formas, requisitos y condiciones que a tal efecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos entidad autárquica en el ámbito del Ministerio.

En todos los casos contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad.

Carácter declarativo de la declaración jurada

La declaración jurada es declarativa de la obligación tributaria. La obligación tiene su nacimiento cuando se genera el hecho imponible. Esto tiene importancia a la hora de determinar si una acreencia es concursal o no forma parte del proceso.

Si se verifica, respecto del deudor, el nacimiento del hecho imponible de un tributo antes de la presentación en concurso por parte de éste, sin que haya presentado la declaración jurada, no obsta a que la acreencia sea concursal. En este supuesto el Fisco participará del proceso por dicha acreencia, debiendo cumplir con lo estipulado en la ley de Concursos y Quiebras.

Si el deudor omite la presentación de las declaraciones juradas, el Fisco no queda eximido del cumplir con lo establecido por la legislación concursal, como por ejemplo el artículo 32 de verificación de créditos de la ley de concursos y Quiebras.

Determinación de los gravámenes mediante la determinación de oficio

Procedencia

Menciona el artículo 13 de la ley de Procedimiento Fiscal que las declaraciones juradas presentadas están sujetas a verificación.

La determinación de oficio procede cuando:

- No se hayan presentado las declaraciones juradas.
- Las declaraciones juradas resulten impugnables.
- Para efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8 de la ley de Procedimiento Fiscal (los responsables en forma personal y solidaria con los deudores).

Características del procedimiento

La determinación de oficio al ser llevada a cabo por la Administración Pública e iniciada por un juez administrativo, le es de aplicación lo normado por la Ley de Procedimientos Administrativos 19.549. Al ser un procedimiento administrativo, debe respetar el derecho al debido proceso adjetivo que tienen los interesados (contribuyentes) (artículo 1° inciso f).

El debido proceso adjetivo implica que todo administrado tiene derecho a ser oído, exponiendo las razones de sus pretensiones y defensas e interponiendo recursos; derecho a ofrecer pruebas; y derecho a una resolución fundada, que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos.

El procedimiento de determinación de oficio está regulado en el artículo 17 de la Ley de Procedimiento Fiscal 11683.

Artículo 17 - El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de quince días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de quince (15) días.

La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

En el supuesto que transcurrieran noventa días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados treinta días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por

una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de treinta días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal , con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno.

El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8°.

Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos con arreglo al último párrafo del artículo 11 se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si - antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

Si el contribuyente acepta la vista o no presenta ningún escrito de defensa el procedimiento concluye, y el Fisco no tiene necesidad de dictar resolución. Pero el contribuyente tiene el derecho de formular un escrito de defensa y a aportar y generar pruebas que serán evaluadas por el juez administrativo, el cual dictará resolución fundada:

- Determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días en el caso de que exista un saldo a favor del Fisco;
- Determinando un saldo a favor del contribuyente;
- Resolviendo que lo pretendido es deviene improcedente y dejando sin efecto la vista.

Dictada la resolución por el juez administrativo, el contribuyente tiene tres opciones:

- Consentir la pretensión del Fisco; en dicho caso el contribuyente deberá ingresar el impuesto que se reclama en la resolución, más los accesorios y la multa de corresponder.
- Optar por el silencio; si el contribuyente dentro de los 15 días de notificada la resolución no interpone ninguno de los recursos que la ley de Procedimiento Fiscal 11682 prevé, la resolución queda firme.
- Interponer un recurso; pudiendo optar el contribuyente por un recurso de reconsideración o por la apelación al Tribunal Fiscal de la Nación. (se analizarán más adelante, en el capítulo de Fuero de atracción)

Cabe aclarar que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de tributos no constituyen determinación administrativa, la que solo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos. Caso contrario la administración vulneraría el principio de debido proceso adjetivo.

La deuda firme

La acreencia quedará firme en instancia administrativa si:

- Antes de la resolución del juez administrativo el contribuyente prestase su conformidad con la pretensión fiscal. (último párrafo artículo 17 Ley 11683).
- Los contribuyentes no interponen ningún recurso en el término de 15 días de notificados la resolución determinativa del tributo. (artículo 79 Ley 11683).

Si el contribuyente decide interponer un recurso frente a la resolución del juez administrativo, el procedimiento continúa y el Fisco no tendrá una acreencia firme en instancia administrativa. Esto implica que si el procedimiento sigue en vía administrativa al momento de la verificación de créditos, no se podrá presentar a verificar su acreencia, la cual todavía no está firme. Caso contrario se vulneraría el derecho a un debido proceso adjetivo que tiene cada contribuyente. Entonces el Fisco sólo podría pretender su crédito mediante el incidente de verificación tardía. (Ver el capítulo de prescripción).

La determinación de oficio en el Código Tributario de la provincia de Córdoba. Cambios frente a la situación concursal

El procedimiento de la determinación de oficio está reglado en el artículo 52 y su procedencia es similar a la regulada por la ley 11683.

- Cuando el contribuyente o responsable no hubiera presentado la declaración jurada;
- Cuando la declaración jurada ofreciera dudas relativas a su sinceridad o exactitud o fuese impugnable a juicio de la Dirección;
- Cuando este Código o Leyes Tributarias Especiales prescindan de la declaración jurada como base de la determinación, o cuando provenga de disconformidad planteada por liquidación administrativa prevista.
- A los fines de efectivizar la responsabilidad solidaria consagrada en el artículo 30. (Solidaridad de Responsables y Terceros). (último párrafo del artículo 30).

Determinación - Procedimiento.

Artículo 52.- Antes de dictar la resolución que determine, total o parcialmente la obligación tributaria, la Dirección correrá vista por el término de quince (15) días de las actuaciones producidas, con entrega de las copias pertinentes al sujeto pasivo y responsables enunciados en el Artículo 27.

Si el interesado no compareciera dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, las actuaciones proseguirán en rebeldía. Si lo hiciera con posterioridad, las actuaciones seguirán en el estado en que se encuentren, debiendo el interesado purgar la rebeldía mediante el pago de la Tasa Retributiva de Servicios que establezca la Ley Impositiva Anual.

El interesado evacuará la vista dentro del término otorgado, reconociendo, negando u observando los hechos y el derecho controvertidos. En el mismo escrito, deberá ofrecer las pruebas que hagan a su derecho, siendo admisibles todos los medios reconocidos por la ciencia jurídica, salvo la prueba testimonial. El interesado podrá agregar informes,

certificaciones o pericias producidas por profesionales con título habilitante. No se admitirán las pruebas inconducentes ni las presentadas fuera de término.

El interesado dispondrá para la producción de la prueba del término que a tal efecto le fije la Dirección y que en ningún supuesto podrá ser inferior a quince (15) días.

El término de prueba no podrá ser prorrogado ni suspendido sino por disposición de la Dirección.

La Dirección podrá disponer medidas para mejor proveer en cualquier estado del trámite, con noticia al interesado.

Vencido el término probatorio o cumplidas las medidas para mejor proveer, la Dirección dictará resolución motivada dentro de los noventa (90) días siguientes, la que será notificada al interesado incluyendo, en su caso, las razones del rechazo de las pruebas consideradas inconducentes o no sustanciadas.

No será necesario dictar resolución que determine total o parcialmente la obligación tributaria, cuando cualquiera de los sujetos pasivos intervinientes en el procedimiento se allanare, lo que surtirá los efectos de una declaración jurada para el contribuyente y de una determinación por el Fisco para la Dirección, salvo respecto de las sanciones previstas en el artículo 53, y sin perjuicio de la aplicación de multa a los deberes formales.

Por otra parte, el artículo 131 del Código Tributario modifica la duración de los plazos en el procedimiento de determinación de oficio para el caso de juicios concursales y de quiebras.

Artículo 131.- (Parte pertinente) En caso de Juicios Concurales y Quiebras, los plazos previstos en los artículos 52, 72 y 73 -para la determinación, total o parcial, de la obligación tributaria, sobre base cierta o presunta, aplicación de multas y corrida de vistas simultáneas-, se reducirán a un tercio; y los plazos establecidos en los artículos 59 y 74 se reducirán a dos tercios.

La Dirección dictará resolución motivada dentro de los diez (10) días de vencido el término probatorio o cumplidas las medidas para mejor proveer.

El artículo 72 hace referencia al procedimiento para la aplicación de multas, el 73 menciona el plazo para la corrida de la vista al contribuyente,

El procedimiento de determinación de oficio para un sujeto concursado queda así:

- La Dirección correrá vista por el término de 5 días de las actuaciones producidas, con entrega de las copias pertinentes al sujeto pasivo y responsables enunciados en el Artículo 27.
- El interesado evacuará la vista dentro del término otorgado, reconociendo, negando u observando los hechos y el derecho controvertidos y deberá ofrecer las pruebas que hagan a su derecho.
- El interesado dispondrá para la producción de la prueba del término que a tal efecto le fije la Dirección y que en ningún supuesto podrá ser inferior a 5 días. No podrá ser prorrogado sino por disposición de la dirección.
- Vencido el término probatorio o cumplidas las medidas para mejor proveer, la Dirección dictará resolución motivada dentro de los diez 10 días siguientes, la que será notificada al interesado.

Verificación de Créditos impositivos

El Fisco podrá verificar su crédito mediante la verificación tempestiva (artículo 32 Ley de Concursos y Quiebras) en dos supuestos:

- Declaraciones Juradas presentadas por el contribuyente por impuestos que se hayan devengado antes de la presentación del concurso preventivo.
- Por obligaciones tributarias anteriores a la presentación del concurso preventivo, determinadas por resolución en un procedimiento de determinación de oficio, siempre que dicha resolución sea anterior a la fecha de verificación tempestiva de créditos.

Proveniente de Declaraciones Juradas presentadas por el contribuyente

Si el monto de la acreencia fiscal proviene de las declaraciones juradas por el contribuyente, *se considerarán prueba preconstituida, toda vez que importan un reconocimiento de la obligación tributaria objeto de la insinuación.*¹⁹

El acto administrativo, presunción de legitimidad

El acto administrativo goza de presunción de legitimidad. La determinación de oficio es un acto administrativo porque nace por intermedio del juez administrativo y se desarrolla dentro de la esfera de la administración pública.

*La determinación de oficio es un acto administrativo, y que goza de presunción de legitimidad, derivada del principio de Auto-tutela de la Administración, lo cual le otorga fuerza ejecutoria, impidiendo que los recursos que se interpongan en su contra suspendan la ejecución y sus efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario.*²⁰

*La doctrina clásica argentina considera carácter esencial del acto administrativo a la presunción de legitimidad -llamada también de legalidad, de validez o de juridicidad- que consiste en suponer que el acto ha sido dictado conforme a derecho, es decir, que su emisión responde a las prescripciones de orden normativo. El fundamento de esta presunción responde a razones de orden formal, por las garantías subjetivas y objetivas que preceden a su emanación: proceden de funcionarios especialmente seleccionados que tienen la obligación de respetar la ley, que deben respetar determinadas formas para la preparación y emisión de la voluntad administrativa.*²¹

¹⁹ Melzi, Damsky Barbosa. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003.

²⁰ GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley 2003 Pag. 102

²¹ "Municipalidad de Rawson c/Municipalidad de Trelew s/Demanda Ordinaria - Contencioso Administrativa" (Expte.N° 16347/1998)

Menciona el artículo 12 de la ley 19549 de Procedimiento Administrativo:

Artículo 12: El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario.

Pero en el proceso de verificación de créditos, la jurisprudencia mayoritaria considera que debe atenuarse el principio de legitimidad, estando el Fisco obligado a probar la existencia del crédito fiscal y demostrar su causa.

*Dentro del concurso preventivo, la presunción de autenticidad de la que gozan los certificados de deuda emanados de reparticiones oficiales debe entenderse limitada al ámbito ejecutivo para el que han sido previstos, sin que quepa extenderlo al ámbito de los procesos de conocimiento pleno, como el de verificación de créditos.*²²

En el fallo (CNCom)(SalaB) Fecha: 2002/06/28 AFIP. - DGI. en: Integral Servicios S.R.L. s. quiebra – ver referencia – la AFIP-DGI cuestionó la resolución del juez del concurso que rechazó la verificación de un crédito determinado de oficio. La Cámara confirmó la resolución del juez, determinando que el incidentista tiene la carga de probar el crédito que esgrime o, cuya revisión pretende (art. 32, LC y Q). En el caso de una revisión (art. 37, LC y Q) esa carga probatoria pesa sobre el verificador (273, 281, LC y Q). No basta con presentar determinaciones de deuda de oficio, sino que es menester probar las razones concretas que sustentan las acreencias. La prerrogativa legal de algunos organismos tienen, tal el caso del incidentista, de determinar de oficio las deudas que invocan, no los releva de expresar una adecuada justificación de aquéllas, exponiendo cuáles son sus fundamentos y cuáles fueron las pautas utilizadas para su determinación. Sostener lo contrario implicaría eximir a dichos organismos de la demostración de sus aserciones, relevándolos de las cargas vigentes en la materia, punto que no está legalmente previsto y que implicaría una inadmisibles desigualdad frente a los demás justiciables.

*La verificación de un crédito constituido por impuestos determinados sobre bases presuncionales no puede tener favorable acogida, pues las presunciones consagradas por disposiciones reglamentarias deben ceder, en cuanto importan inversión de la carga de la prueba, ante la legislación concursal, dado el carácter sustancial y general de esta última. Si bien la ley permite la determinación de oficio de una deuda en el juicio de verificación de crédito, cabe exigirse una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación y sus fundamentos.*²³

Corresponde rechazar la solicitud de verificación del crédito insinuado por la Dirección General Impositiva cuando la documentación acompañada no ilustra suficientemente acerca de la existencia del crédito ya que, si bien la ley autoriza a dicho organismo a determinar oficiosamente la deuda atribuida al responsable –en el caso, aportes y contribuciones a la seguridad social-, de la documentación sobre la cual pretende fundar

22 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B(CNCom)(SalaB) , 2002/06/28 AFIP. - D.G.I. en: Integral Servicios S.R.L. s. quiebra

²³ CNCom. Sala B, abril 6-998. Vimana SA s/Quiebra. LL del 1/9/99

*su reclamo debe surgir una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación y sus fundamentos.*²⁴

*Resulta improcedente la verificación de un crédito cuyo monto fue estimado por el Fisco sobre presunciones, pues si bien disposiciones reglamentarias autorizan la determinación de oficio con base en presunciones, éstas deben ceder ante la legislación concursal en cuanto importan una inversión de la carga de la prueba, dado el carácter sustancial y general de esta última.*²⁵

*Es improcedente verificar el crédito insinuado por el Fisco con apoyo en meras presunciones, pues en virtud de la distribución de la carga probatoria debió el insinuante probar la existencia de los hechos alegados en los que sustentó su postura.*²⁶

Sin embargo, existe jurisprudencia que llega a una conclusión diferente. En el fallo: “Frisar S.A. s/ inc. de revisión (iniciado por Fisco de la Prov. Bs. As.)” - 22/02/2005 - Cámara Primera de Apelaciones Civil y Comercial Sala II del Depto. Judicial de San Isidro, el Fisco de la provincia de Buenos Aires promovió incidente de revisión en los términos del art. 37 de la ley de concursos y quiebras por haber declarado el juez a quo inadmisibile el crédito relativo al impuesto a los ingresos brutos y liquidación de deuda por la suma total de \$ 3.065.258, 70. Los vocales de la Cámara sostuvieron que aún cuando la sindicatura y la concursada consideren que, dado la dificultad de los expedientes administrativos agregados, no se pueda establecer con certeza si se siguió el trámite previsto en el Código Fiscal, lo cierto es que el síndico tuvo oportunidad de dilucidar respecto de cada una de las deudas los títulos a que ellas se refieren. Además los períodos liquidados coinciden con cada uno de los períodos por los que se emitieron los certificados respectivos. Por otra parte, los títulos presentados gozan de la presunción de legitimidad consistente en suponer que el acto fue emitido conforme a derecho, por lo que quien invoque la falta de legitimidad del acto administrativo debe alegarlo y probarlo²⁷.

Como conclusión, y siguiendo el criterio de la doctrina²⁸ y jurisprudencia mayoritaria, la presunción de legitimidad que goza la resolución de la determinación de oficio por tratarse de un acto administrativo es válida para la ejecución fiscal. Pero no es suficiente en el procedimiento de verificación de créditos. El Fisco tiene la obligación de probar la causa de su acreencia, no basta solo la boleta de deuda.

Los demás acreedores desconocen la causa de la obligación fiscal que reclama el Fisco. Al tener éste que probar la causa de su título, hace que los demás acreedores sepan el por qué de su acreencia. Así se respeta el principio de igualdad de acreedores (pars condicio

²⁴ CNCom. Sala D, 2000/02/21. Costa del Plata SRL s/Incidente de Revisión por AFIP. Rev LL de 03/08/2000, fallo 42.879-S

²⁵ Ins Her S.A. s/Quiebra s/Inc. De Verificación por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” CNCom. Sala A, 2000/5/31. Unión del Sudoeste S.A. s/Incid. de Revisión por Dirección Gral. Impositiva. LL 6/2/01.

²⁶ Naturar S.R.L. s/conc. prev. s/inc. de rev. por: AFIP.-DGI Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala A(CNCom)(SalaA) 22/03/2002

²⁷ En el fallo: “Frisar S.A. s/ inc. de revisión (iniciado por Fisco de la Prov. Bs. As.)” - 22/02/2005 - Cámara Primera de Apelaciones Civil y Comercial Sala II del Depto. Judicial de San Isidro

²⁸ Navarrine Susana Camila, “ Aspectos originales de los Créditos Fiscales en el proceso concursal” La Ley 2003-A, 865.

Melzi, Damsky Barbosa. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003.

creditorum) al exigirse a los demás acreedores que indiquen monto, causa y privilegios de sus acreencias.

La verificación de créditos fiscales. Casos especiales.

Régimen de trabajadores Autónomos

No constituye indicio la mera inscripción en el registro de trabajadores autónomos para que el Fisco pueda proceder a determinar de oficio la deuda de en concepto de autónomos. *La sola circunstancia de estar inscripta la concursada como contribuyente constituye una simple presunción que es susceptible de ser desvirtuada*²⁹. *No corresponde incorporar al pasivo un crédito por la sola circunstancia de que el concursado o fallido no hubiera comunicado la baja ante el organismo recaudador.*³⁰

Frente a un crédito determinado de oficio y con base presunta por la administración, a la AFIP debe exigirse al menos una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación y sus fundamentos.³¹ La presunción para que proceda la determinación de oficio en materia de autónomos es la continuidad de la actividad generadora del hecho imponible, a la cual el sujeto pasivo está inscripto.

La Ley 24241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones) menciona en su artículo 2:

Artículo 2° - Están obligatoriamente comprendidas en el SIJP y sujetas a las disposiciones que sobre afiliación establece esta ley y a las normas reglamentarias que se dicten, las personas físicas mayores de dieciocho años de edad que a continuación se detallan:

...

b) Personas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia:

1. Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno.

2. Profesión desempeñada por graduado en universidad nacional o en universidad provincial o privada autorizada para funcionar por el Poder Ejecutivo, o por quien tenga especial habilitación legal para el ejercicio de profesión universitaria reglamentada.

3. Producción o cobranza de seguros, reaseguros, capitalización, ahorro, ahorro y préstamo, o similares.

4. Cualquier otra actividad lucrativa no comprendida en los apartados precedentes;

²⁹ “Industrias Kavlakian S.A. s/quiebras s/incidente de verificación de créditos MCBA”; íd “Morocco y Cía. SA. s/concurso preventivo s/incidente revisión por DGI”, CNCom., Sala B.

³⁰ Melzi, Damsky Barbosa. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003. Pág. 97.

³¹ CNCom Sala A, sept 24 1996, Alefer SA s/inc de rev. por DGI, LL 754

En definitiva, deberá el Fisco acreditar que el sujeto concursado continúa con el ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el artículo 2 de la ley 24241, si su obligación es determinada mediante la determinación de oficio.

*No solicitar la baja es un incumplimiento formal, pero no resulta idóneo como causa de un derecho creditorio, que en un proceso universal como el que se debate, debe oponerse contra el fallido y contra la masa de acreedores, y cuya verificación sin expresa probanza de su causa generadora importaría una ruptura del principio de pars condicio.*³²

Monotributo

Siguiendo el mismo razonamiento que para el caso de autónomos, estimo que no se deberá tener como indicio, frente a una determinación de oficio, la mera falta de renuncia al Régimen Simplificado de Pequeños Contribuyentes por parte del sujeto concursado. Para asegurar la igualdad frente a los otros acreedores, el Fisco deberá fundamentar el por qué de su acreencia.

El hecho generador de la obligación de ingresar el monotributo (definido por el artículo 2 de la ley 24977) es la venta de cosas muebles, obras, locaciones, y/o prestaciones de servicios dentro de los parámetros definidos por esta ley.

La no solicitud de baja del régimen no sería un indicio válido en el ámbito concursal para la verificación del crédito nacido de este impuesto. El Fisco deberá acreditar que el contribuyente concursado ha desarrollado las actividades que dan origen al hecho imponible.

Planes de pago

El artículo 32 de la ley de procedimiento fiscal faculta a la AFIP para conceder facilidades de pago de los tributos, intereses y multas.

Menciona este artículo en su primer párrafo:

Art. 32 - Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas, incluso en casos particulares a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones.

Los créditos por moratorias impagas a las cuales se adhirió el deudor antes de la presentación en concurso, son pre-concursales y por lo tanto susceptibles de verificación. Esto es así porque la causa de este crédito, la adhesión, ocurre antes de la presentación en concurso preventivo.

Planes de pago vigentes al momento de la presentación en concurso preventivo. Su caducidad.

³² Melzi, Damsky Barbosa. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003. Pág. 97.

La presentación en concurso preventivo, al igual que la declaración en quiebra produce la caducidad de los planes de pago o las llamadas “moratorias”.

Esto es así porque los planes de pago regulan condiciones para que se establezca su caducidad, y entre ellas está la falta de pago de las cuotas.

Para ilustrar las condiciones de caducidad impuesta en los planes de pago, tomo como ejemplo el Régimen de Asistencia Financiera RG (AFIP-INARSS) 1276-8 y el Régimen de Asistencia financiera ampliada “RAFA” RG. AFIP 1678.

- Régimen de asistencia financiera RG (AFIP-INARSS) 1276-8

Mediante esta resolución se estableció un régimen de asistencia financiera para los contribuyentes y responsables que acreditaran que su situación económico-financiera no les posibilita cumplir, en tiempo y forma, con sus obligaciones líquidas y exigibles - impositivas y/o de los recursos de la seguridad social, sus intereses, actualizaciones y multas. Mediante este plan podían solicitar cancelarlas en hasta doce pagos parciales.

En el plan de pagos solo se podían incluir las obligaciones que se encuentren firmes o conformadas por el responsable.

Los pagos parciales se efectuarían en forma independiente por impuesto y/o recurso de la seguridad social.

El plan caduca

a) Cuando los pagos parciales no excedieran de seis: la falta de cumplimiento de un pago, dentro de los quince días hábiles administrativos siguientes al del vencimiento propuesto en la respectiva solicitud.

b) Cuando los pagos parciales superaran la cantidad indicada en el inciso anterior: la falta de cumplimiento de dos pagos consecutivos, a la fecha de vencimiento propuesto del segundo de ellos, o del último pago parcial solicitado dentro de los treinta días hábiles administrativos siguientes al de su vencimiento.

- Régimen de Asistencia financiera ampliada “RAFA” RG. AFIP 1678

Se estableció un régimen de pagos parciales para los contribuyentes y responsables que acrediten que su situación económico-financiera no les ha permitido ingresar, en tiempo y forma, sus obligaciones líquidas y exigibles -impositivas y/o de los recursos de la seguridad social, sus intereses, actualizaciones y multas-, vencidas hasta el día 31 de marzo de 2004, inclusive.

Era condición resolutoria automática del régimen, sin necesidad de intimación previa, el acaecimiento de alguna de las causales que se indican a continuación:

a) La falta de cancelación total o parcial de 6 pagos consecutivos, a la fecha de vencimiento del sexto de ellos.

b) La falta de ingreso del último pago, a los 150 corridos contados desde la fecha de su vencimiento.

Operada la resolución automática, decaían los beneficios otorgados, por lo que la Administración Federal podía disponer el inicio o prosecución de las acciones judiciales tendientes al cobro del total adeudado.

La presentación en concurso preventivo implica la inmediata caducidad de los planes de pago a los que se haya adherido el contribuyente. Esto es así porque el artículo 16 de la ley

de Concurso y Quiebras 24522 establece en su primer párrafo que el concursado no puede realizar actos a título gratuito o que importen alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación.

Por lo cual se observa que el concursado está impedido por ley a continuar con los pagos de las cuotas de las moratorias, mientras que estas prevén que la falta de pago de las cuotas significa la caducidad. Como puede observarse, la caducidad de los planes de pago es inevitable. Si el concursado realizara los pagos de las cuotas de los planes de pago a posteriori de la presentación en concurso preventivo, estos serían ineficaces, en virtud del artículo 17 de la ley de concurso preventivo.

Los planes de pago en sus reglamentaciones mencionan que operada la caducidad decaen los beneficios otorgados por ellos. Entiendo que si bien en este caso operaría la caducidad, es por causa ajena al deudor, por imperio de la ley de Concursos y Quiebras, la que mediante el artículo 16 le impide seguir cumpliendo en tiempo y forma con los pagos. Es por ello que considero que los beneficios otorgados por los planes de pago (reducción de intereses por ejemplo) no pueden suprimirse, al no mediar intención del deudor de incumplir con los pagos.

Créditos verificables derivados de planes de pago

Si el plan está vigente al momento de la presentación en concurso preventivo: los créditos por moratorias serán verificables por la parte de la deuda que no pudo ser pagada al efectuarse la caducidad del plan por la presentación.

Si el total de cuotas ya vencieron con anterioridad a la presentación del concurso preventivo y existen algunas impagas: por el total de la deuda menos lo efectivamente pagado.

Hay que recordar que presentación en concurso preventivo tiene como efecto la suspensión de los intereses que devengue todo crédito de causa o título anterior a ella (artículo 17 de la ley de Concursos y Quiebras). Por lo cual, si el Fisco pretende verificar las cuotas cuyo vencimiento son posteriores a la presentación de concurso preventivo, no podrá incluir en su pretensión los intereses resarcitorios que se devenguen desde la fecha de presentación hasta la de vencimiento de la cuota.

Para poder acreditar la causa del crédito derivado de un plan de pagos, el Fisco deberá presentar los formularios de acogimiento al plan por parte del contribuyente, en los que se detalla los conceptos que este plan incluye, *resultando en un todo insuficiente la mera emisión de una boleta de deuda ad hoc* y el expediente administrativo en el cual se hubiere dictado la caducidad.

Multas

A los efectos de la verificación del crédito originado en una multa no existe conflicto entre las leyes 11683 y 24522, pues la primera prevé los recursos administrativos ante el órgano recaudador y ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cuya falta importa que las resoluciones que aplican multas adquieran la autoridad de cosa juzgada. Asimismo, la citada ley de

*concursos no veda al organismo competente la determinación de las obligaciones tributarias ni las sanciones pecuniarias.*³³

*El concurso no es una mera ejecución fiscal y por ende no basta con una certificación de deuda para legitimar el ingreso en el pasivo, sino que debe aportar al ente público la documentación probatoria de los créditos que invoca*³⁴

La multa firme en la ley de Procedimiento Fiscal

Para el establecimiento de la multa se debe respetar el derecho que tiene cada contribuyente a un debido proceso adjetivo, al ser éste un procedimiento administrativo. Esto está regulado por la ley 11683 de Procedimiento Fiscal en los artículos 70, 71 y 72.

El procedimiento para el establecimiento de una multa debe iniciarse por resolución emanada de Juez Administrativo. Menciona el artículo 70 de la ley de Procedimiento Fiscal:

Artículo 70- Los hechos reprimidos por los artículos sin número agregados a continuación del artículo 38, 39, agregado a su continuación, 45, 46, agregado a su continuación y 48, serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de Juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuyere al presunto infractor. También serán objeto de sumario las infracciones del artículo 38 en la oportunidad y forma que allí se establecen.

La resolución será notificada al presunto infractor a través de alguno de los medios previstos en la ley de Procedimiento Fiscal (art. 100). Este puede ejercer el derecho de defensa. Ello está contemplado en el artículo 71.

Artículo 71 - La resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de quince días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.

El acta labrada que disponga la sustanciación del sumario, indicada en los supuestos de las infracciones del artículo 39, será notificada al presunto infractor, acordándole cinco días para que presente su defensa y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho.

Artículo 72 - Vencido el término establecido en el artículo anterior, se observarán para la instrucción del sumario las normas de los artículos 17 y siguientes.

El artículo 17 regula el procedimiento de determinación de oficio, con lo cual, son aplicables para la multa, las normas de este artículo.

³³ Bodegas y Viñedos La Vid SRL. 04/05/98 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial. Mendoza, Sala I

³⁴ " Fisco Nacional (D.G.I.) incidente de revision en Coop. Agrop. La Federacion de Bordenave s/ Concurso preventivo (hoy Quiebra) ". Cámara Nacional de Apelac. Civ. Y Comerc. De Bahía Blanca , Sala/Juzgado I , 21 de Septiembre de 1999

Finalmente la multa queda firme cuando, vencido el plazo procesal establecido por el artículo 71 de la ley de Procedimiento Fiscal (15 días a partir de la notificación prorrogable por otro lapso igual y por única vez) el contribuyente:

- La acepta dentro de los quince días.
- El contribuyente no decide apelarla, ni la consiente, dejando vencer el plazo legal para ejercer su defensa.
- Es recurrida la resolución que impone la multa y posteriormente ratificada (en el recurso de reconsideración o ante el Tribunal Fiscal).

La verificación de las sanciones en el concurso preventivo

Para que el monto de la multa pueda ser verificado por el Fisco, esta deberá estar firme en instancia administrativa antes de la fecha correspondiente a la verificación tempestiva de créditos del artículo 32 de la Ley de Concursos y Quiebras. Conjuntamente deberá ser el incumplimiento anterior a la presentación del concurso.

Firme la multa, y si el Fisco presenta todos los elementos de juicio necesarios para la verificación, ésta integrará el pasivo con carácter quirografario.

La solución no es tan simple cuando el incumplimiento sancionado con la multa es anterior a la presentación de concurso, quedando firme en la órbita administrativa después del período de verificación de créditos. La jurisprudencia está dividida respecto si ante esta situación, la infracción es un pasivo pos – concursal o bien, por ser el incumplimiento anterior, es un crédito susceptible de ser verificado vía incidente de verificación tardía.

Antecedentes que consideran al incumplimiento como determinante respecto si la multa integra o no el pasivo concursal

Podemos citar los siguientes ejemplos:

Si la multa fiscal impuesta al concursado tuvo lugar por evasión de impuestos que, una vez determinados fueron verificados en el concurso, también la sanción reviste carácter concursal porque aún siendo la imposición posterior a la presentación, su causa es anterior y por ende cae en la previsión del artículo 33 de la ley 19551 (hoy artículo 32 de la ley 24522).³⁵

Es procedente la verificación del crédito derivado de una multa, si la infracción es anterior al concurso, aunque el acto administrativo que la impone sea posterior.³⁶

³⁵ Cerraduras y Laminación SAIC S/Pedido de Quiebra por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. 7/11/89. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala A; Hokeda SAIF S/ Pedido de Quiebra Por Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. 18/08/09. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala A

³⁶ Bodegas y Viñedos La Vid SRL. 04/05/98 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial. Mendoza, Sala I

*Las multas liquidadas y notificadas deben admitirse en el pasivo concursal cuando son motivadas por incumplimientos anteriores a la presentación en concurso.*³⁷

Antecedentes que consideran la resolución administrativa como determinante respecto si la multa integra o no el pasivo concursal

*Si bien el art. 32 de la mentada ley (Ley de Concursos y Quiebras) impone la obligación de verificar los créditos, lo hace con referencia a “todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes” y si bien tal pedido de verificación tiene el efecto de interrumpir la prescripción e impedir la caducidad del derecho (art. 32), en el particular caso bajo examen el crédito, si bien nacido en la fecha de comisión presunta de la infracción que se imputa, con fecha anterior a la presentación del concurso, no pudo considerarse como nacido hasta el dictado de la resolución que puso fin al procedimiento para las infracciones iniciado, por lo que a mi juicio, dicha norma –de Derecho Privado– no puede aplicársele.*³⁸

Lo que determina si la multa es o no un pasivo concursal, es la resolución administrativa. El criterio del Fisco Nacional

El dictamen 60/1993 de la Dirección de Asesoría Legal menciona:

En los casos de multas aplicadas en función de la ley de Procedimiento Fiscal, la causa del crédito en los términos del artículo 33 de la ley concursal es la resolución administrativa que aplica dicha multa, siendo el título de ese crédito, el instrumento en el cual queda plasmado el acto administrativo por el cual se aplica la multa.

Para el Fisco la causa de la multa es la resolución administrativa que determina la multa y no la infracción.

Continúa el dictamen: *Para los concursados preventivamente, cuando existiera multa firme antes de la apertura del concurso corresponde verificar los créditos en ese procedimiento; mientras que en los casos que no existiera multa firme en el momento antedicho, corresponde concluir el procedimiento administrativo y en su oportunidad librar la correspondiente boleta de deuda e iniciar la ejecución fiscal, por tratarse de créditos post-concursales. En esta hipótesis el acreedor asume los efectos de una eventual quiebra en la cual podría verificar su crédito en caso de incumplimiento.*

Por lo tanto, según el criterio adoptado por el Fisco, una multa por un hecho anterior a la presentación de concurso cuya determinación administrativa es posterior, formaría parte de los créditos posteriores al concurso, y no integrarían la masa de acreedores concursales.

³⁷ CIA Ómnibus La Unión S.R.L S/Conc. Prev. Sala/Juza/Juzgado I Bahía Blanca 13 de Junio de 2000.

³⁸ “Provincia Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, del 16/07/03. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala E. (Opinión de la Dra. Winkler).

Dado que el artículo 32 de la LCQ menciona que *todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegios*, el dictamen hace una distinción entre lo que se entiende por causa y título de la multa.

Entiende por causa: *es aquella que da nacimiento a la obligación del deudor... de modo que no queden dudas acerca de lo que reclama. Quien se presenta al síndico para verificar un crédito debe indicar cuál es la causa y no limitarse a la mera adjunción del título... El fundamento del derecho de verificar el crédito no radica en el papel (por título) sino en la causa de la entrega.*"(Osvaldo Maffia "El deber de indicarla causa del crédito en la etapa concursal de la verificación". *La Ley*, 1978-C, págs. 801 y 55)...Causa es el negocio jurídico que motivó el crédito. (cfr. "Verificación de créditos: Títulos circulatorios" por Alfredo J. Castañón, L. L., Tomo 1989-A, página 79 y siguientes).

El dictamen también menciona respecto al concepto de "título" que *el documento -título- para que sea una cosa representativa de un hecho es necesario que ese hecho se produzca en el momento de la formación del documento, es decir al tiempo de su redacción, de este modo, el hecho representado por el documento debe ser percibido por quien lo describe en el momento en que escribe -principio de inmediatez entre el hecho y su documentación-, cuando al contrario, el que forma el documento describe un hecho que ha cumplido o percibido en el pasado, no hace un documento sino una testimonianza, que es, según la definición de Carnelutti "un acto humano dirigido a representar un hecho no presente'..." (cfr. "El Concurso Preventivo y La Quiebra", por Héctor Cámara, Volumen I, pág. 665)... El título es el instrumento donde consta la obligación (cfr. "Otra vez sobre la prueba de la causa del crédito a verificar", por Hernán Racciatti (h.) y Alberto Antonio Romano, L.L., Tomo 1991-B, página 80 y siguientes).*

Por lo tanto, el Fisco nacional llega a la conclusión que en los casos por multas por infracciones tributarias, se produce con la resolución administrativa que aplica dicha multa. Antes de ese momento, sólo existe una presunta infracción que se transforma en obligación en tanto una resolución así lo disponga sancionando aquella conducta infraccional.

Estableciendo un criterio. La causa de la infracción es el incumplimiento.

La causa de la infracción es el incumplimiento, el cual deberá siempre ser anterior al concurso preventivo. Y si la resolución que determina la multa ocurre antes del la verificación de créditos del artículo 32, esta podrá formar parte del pedido de verificación.

El Fisco deberá acreditar la causa por el cual se creó el título, no bastará con la sola presentación del mismo. *Y la causa del título es la infracción cometida por el contribuyente.*³⁹ El hecho de que el Fisco deba acreditar la causa de la multa tiene como base el principio de igualdad de acreedores (*pars condicio creditorum*), ya que las causas de este crédito es desconocida por el resto de los acreedores. La presunción de legitimidad debe atenuarse en el momento de la verificación tempestiva.

³⁹ Bodegas y Viñedos La Vid SRL. 04/05/98 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial. Mendoza, Sala I

Si el Fisco no puede llegar a verificar su crédito derivado de una multa (pre concursal) porque aún no está firme a la fecha de la verificación de crédito, deberá recurrir al procedimiento de verificación tardía y tendrá que tener en cuenta los plazos de prescripción abreviada de la ley de Concursos y Quiebras.

El concursado no está exonerado de ser multado

Un sujeto que está en cesación de pagos no está exonerado de ser multado si su proceder así lo justifica. Esto es así porque el contribuyente concursado aún conserva la administración de su patrimonio. Razonar lo contrario sería beneficiar a los concursados con una suerte de “*Bill*” de indemnidad que obraría como incitante de conductas desaprensivas de aquellos que ven próximo su concursamiento.⁴⁰

Si la concursada se halla en estado de cesación de pagos, este desajuste patrimonial no la exime de ser pasible de sanciones por incumplimientos tributarios o previsionales de la igual forma que otro contribuyente no cumplidor. Razonar lo contrario significaría *un grave riesgo para el sistema previsional y una desigualdad que repugnaría a todos aquellos contribuyentes que cumplen rigurosamente con todos sus compromisos.*^{41 - 42}

Intereses

La ley de Procedimiento Fiscal en su artículo 37 contempla la figura del interés resarcitorio. Este artículo menciona en sus tres primeros párrafos:

Artículo 37 - La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.

La tasa de interés y su mecanismo de aplicación serán fijados por la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos; el tipo de interés que se fije no podrá exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina.

Los intereses se devengarán sin perjuicio de la actualización del artículo 129 y de las multas que pudieran corresponder por aplicación de los artículos 39, 45, 46 y 48.

Dirección de Legislación - División Análisis y Sistematización Normativa

Los intereses resarcitorios constituyen obligaciones accesorias cuyo presupuesto no es el hecho generador de la obligación tributaria, sino la mora.⁴³

⁴⁰ Kestner S.A. S/Concurso Preventivo C/Transportes San Eduardo de Fernández, Roberto, S/ Sumario. 14/04/88 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala A

⁴¹ “DGI c/Automotriz Caribo s/Incidente de Revisión” Corte Suprema de Justicia de la Nación. Lomas de Zamora, Buenos Aires 29 de Agosto de 1997.

⁴² Melzi Flavia, Fernández Guillermo, Revista Doctrina Societaria Tomo XII, editorial Errepar, Septiembre/00

⁴³ Cosena Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala/Juzgado E Buenos Aires, 28 de Mayo de 2003.

El pago de estos intereses no exime al contribuyente de pagar otras multas que le pudieran corresponder.

*El interés resarcitorio no es sanción de ninguna índole, ni civil ni penal fiscal, sino simple resarcimiento de daños, por lo cual corresponde su aplicación objetiva y de pleno derecho, como establece el artículo 37.*⁴⁴

Confiscatoriedad de las tasas de interés

El fundamento de estos intereses es la resarcitoriedad. Y su alta alícuota tiene como fin que el contribuyente no reemplace métodos tradicionales de financiamiento con el incumplimiento en sus obligaciones fiscales. El Estado no es un prestamista, y la no percepción de los gravámenes en tiempo y forma afecta al interés de la comunidad. Así se expresó la C.S.J.N: *resulta justificado que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales, cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública; con este propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas.*⁴⁵

El tratamiento de los intereses resarcitorios en el concurso preventivo

Respecto del tratamiento de los intereses en la verificación de créditos, hay opiniones divididas en la doctrina y en la jurisprudencia. Una parte considera que los intereses no deberían morigerarse al momento de la verificación. Tienen origen en la Ley de Procedimiento Fiscal y por lo tanto habría que declarar la inconstitucionalidad de ella para poder disminuirlos.

La otra postura hace hincapié en estado de cesación de pagos que vive aquel que se presenta en concurso preventivo, y a quién una abultada suma en concepto de intereses no ayuda a recuperar su estado de equilibrio patrimonial.

A favor de la morigeración de intereses

- Antecedentes doctrinarios

Navarrine menciona que *la reducción de tasas no supone poner en tela de juicio la constitucionalidad de leyes tributarias ni la atribución delegada al Fisco sino que adecua la pretensión de la incidentista (AFIP.-DGI.) a pautas equitativas e igualitarias a fin de conjurar la desproporción de los valores, máxime ante una situación de estabilidad económica. Es procedente la reducción de oficio de la tasa de interés prevista en el Crédito Fiscal si es abusiva y contraria a las buenas costumbres, pues adoptar un criterio distinto conllevaría a un resultado disvalioso.*⁴⁶

⁴⁴ Giuliani Fonrouge y Navarrine “Procedimiento Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, marzo 2001, página 286.

⁴⁵ Provincia de Santa Cruz c. Y.P.F. 2/2/1993

⁴⁶ Navarrine, Susana Camila. “Aspectos originales de los Créditos Fiscales en el proceso concursal”. LA LEY 2003-A, 865

- **Jurisprudencia**

Hay fallos en los cuales se dispone la morigeración de los intereses resarcitorios fundamentando que la tasa aplicada por el Fisco es demasiado alta.

*Es procedente la morigeración de oficio de la tasa de interés prevista en el crédito fiscal verificado si la misma resulta abusiva y contraria a las buenas costumbres, pues adoptar un criterio distinto conllevaría a un resultado disvalioso y en desmedro de la tésis del art. 953 del Cód. Civil.*⁴⁷

*Devienen inconstitucionales en el concurso preventivo, por irrazonables, los arts. 37 y 52 de la 11.683 (t.o. 1998) (Adla, LVIII-C, 2969), la resolución 36/2003 (M.E.) (Adla, LXIII-A, 166) y demás concordantes, en cuanto permiten al Fisco Nacional percibir dos veces y media la tasa activa en concepto de intereses moratorios -resarcitorios y punitivos-, pues dicho precepto, en el ámbito concursal, pierde su función esencial al no poder alcanzar su finalidad -cumplimiento de las obligaciones tributarias- e impide el fin propio de la ley de concursos -conservación de la empresa- al frustrar la posibilidad de acuerdo preventivo, llevando a la quiebra al concursado o transformándose en un castigo para sus acreedores.*⁴⁸

*Si el Estado puede producir una consolidación de todos sus pasivos con tasas de interés reducidas, no hay razón para no aplicar el mismo criterio cuando el deudor común, en beneficio de todos sus acreedores, recurre al procedimiento colectivo... La analogía entre un Estado en emergencia frente a los ciudadanos, y una empresa en emergencia frente a sus acreedores y trabajadores se mantiene, ya que el concurso no compromete sólo al deudor y su familia, por el contrario, en cuanto sea viable, es necesario conservar una fuente de trabajo.*⁴⁹

*Cuando el Juez hace uso de esa facultad, (morigeración de intereses) no pone en tela de juicio la constitucionalidad de una norma, sino que en su análisis del caso concreto, por las circunstancias particulares que presenta, advierte el resultado disvalioso, que otras normas del orden público -que es único-, lo llevan a evitar. Por lo tanto, no resulta necesaria una declaración de inconstitucionalidad. Ello se manifiesta claramente en los procesos concursales donde hay multiplicidad de intereses en juego, no sólo particulares, sino de índole general.*⁵⁰

A favor de la no reducción de los intereses

⁴⁷ Naturar S.R.L. s/conc. prev. s/inc. de rev. por: AFIP.-DGI Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala A(CNCom)(SalaA) 22/03/2002

⁴⁸ Administración Federal de Ingresos Públicos c. Terrasa Hnos. S.R.L. Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mercedes, sala I(CCivComMercedes)(SalaI) Fecha: 17/06/2004.

⁴⁹ AFIP c. Zapata, Jorge Julio p/ conc.prev. - inc.rev. Fallo N°: 03199130 Sala: 1 Fecha: 11-04-2003 Tribunal: Suprema Corte de Justicia de Mendoza

⁵⁰ Fisco Nacional AFIP-DGI S/inc. De revisión en Sanatorio Modelo. Cámara de Apelaciones Civil y Comercial de Salta, Sala/Juzgado V. Salta, 30 de Abril de 1999.

Sin embargo, también es numerosa la jurisprudencia que se opone a la morigeración de intereses resarcitorios.

*Los intereses devengados en virtud de una deuda mantenida con el Fisco deben ser calculados con sujeción a lo dispuesto por las normas legales vigentes sobre la materia, resultando improcedente reducir en sede judicial las tasas de interés establecidas en dicha normativa.*⁵¹

*Cabe establecer como tope de intereses por todo concepto, para las obligaciones fiscales, aquel que resulte de aplicar dos veces y media la tasa que percibe el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento correspondientes a la moneda de que se trata (del voto en disidencia parcial del doctor Monti)*⁵²

*Resulta improcedente disponer la morigeración de los intereses aplicables a los créditos fiscales frente al concurso, pues no existe previsión normativa que posibilite moderar pautas legales concernientes al cálculo de los mismos, lo que sólo podría darse con base superlegal -arts. 14 y 17 CN-, y, teniendo en cuenta que la necesidad de proveer pautas igualitarias sólo aparece frente a situaciones objetivamente iguales distinguidas en abstracto y siendo el Fisco encargado de recaudar para gestionar el bien común, no está en un pie de igualdad con los acreedores privados del concursado.*⁵³

*No es dable que el juzgador limite los accesorios cuando éstos tienen su origen en leyes específicas, toda vez que al tratarse de intereses fijados por una norma legal expresa, aquél tiene la obligación de aplicarlos conforme lo prevé el art. 622 del Código Civil. En consecuencia, resulta erróneo que la sentenciante de grado, sin declarar la inconstitucionalidad de las normas aplicables al caso que nos ocupa, se aparte de la preceptiva de fondo que sólo autoriza que los órganos jurisdiccionales determinen el interés que se debe abonar si no se hubiere fijado el interés legal.*⁵⁴

Artículo 622 Código Civil:

El deudor moroso debe los intereses que estuviesen convenidos en la obligación, desde el vencimiento de ella. Si no hay intereses convenidos, debe los intereses legales que las leyes especiales hubiesen determinado. Si no se hubiere fijado el interés legal, los jueces determinarán el interés que deban abonar.

La morigeración del interés calculado por la Dirección General Impositiva resulta inadecuada pues tal reducción sería ponderable en el ámbito de las relaciones bilaterales

⁵¹ El Rápido Argentino Cía. de MOSA Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala (CNCom)(SalaD) 24/08/2004

⁵² El Rápido Argentino Cía. de MOSA Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala (CNCom)(SalaD) 24/08/2004

Partes: Publicado en: Sup.CyQ 2005 (marzo), 61

⁵³ Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de rev. en: Barraca Matadero S.H. s/quiebra Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B(CNCom)(SalaB) Fecha: 26/06/2003

Partes: Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de rev. en: Barraca Matadero S.H. s/quiebra

⁵⁴ DGI Incidente de revisión en La Puntal de González y Cía. S.C.A. s/Concurso Preventivo (hoy quiebra). Cámara Nacional de Apelac. Civ. Y Comerc. De Bahía, Sala/Juzgado II Bahía Blanca, 12 de Agosto de 1999.

*de derecho privado, pero no cuando para practicarla sea menester invalidar la ley que los autoriza por inconstitucional o reglamento por legal, decisiones que deben ser impetradas en forma explícita y necesaria.*⁵⁵

Las tasas de interés deberían morigerarse

Considerando un contribuyente *in bonis*, no comparto la opinión de parte de la doctrina, quienes afirman que en el contexto de estabilidad de precios en que se halla la economía argentina, *“la magnitud de las tasas reclamadas por el Fisco, es desde el punto de vista jurídico, inaceptable por inconstitucional, usurario e ilegal, debiendo ser tenidos por punitivos, constituyendo una verdadera sanción que, ontológicamente, no se diferencia de la multa”*.⁵⁶

El incumplimiento del pago de los tributos ocasiona una lesión patrimonial al Estado, por privarlo de fondos que le pertenecen.

Desde mi punto de vista, una alta tasa de intereses resarcitorios, ayuda a recaudar al Estado. Porque si no hubiese recargos significativos por la mora en el ingreso de los gravámenes, los contribuyentes se verían alentados a no ingresar al vencimiento sus obligaciones, consiguiendo así un medio de financiación de bajo costo y pernicioso para la sociedad.

Desde otro punto de vista, el contribuyente incumplidor afrontaría una carga en concepto de tributos (incluyendo intereses) similar a aquel que cumple.

Pero frente a un contribuyente que entró en cesación de pagos y solicitó la apertura del concurso la situación cambia.

Primero, porque las causas de la cesación de pagos no siempre son imputables al deudor, y su desequilibrio patrimonial puede deberse a causas exógenas, ajenas al control del contribuyente.

Segundo, en el concurso preventivo se busca satisfacer el interés de los acreedores, salvaguardar el patrimonio del concursado y proteger los intereses de la sociedad, al ser la empresa una unidad económica generadora de riqueza, trabajo y desarrollo. Una tasa demasiado alta (3% por mes actualmente AFIP) dificulta al concursado la superación de su estado de cesación de pagos, con la posibilidad de que se declare su quiebra.

Es difícil que pueda alcanzarse el fin de la ley impositiva frente a un deudor en estado de cesación de pagos o falencia. Pretender que el deudor cumpla como si fuese un contribuyente sin desequilibrio patrimonial, solo puede lograr que fracase la posibilidad de acuerdo preventivo, *llevando a la quiebra a la empresa, o que se transforme en un castigo, no para el deudor, sino para los demás acreedores, que ven disminuidos considerablemente sus créditos.*⁵⁷

Con respecto a lo que sostiene parte de la jurisprudencia respecto de la necesidad de declarar la inconstitucionalidad para morigerar las tasas de interés, adhiero a lo establecido en el fallo “Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de rev. en: Zapata, Jorge J.

⁵⁵ Tribunal Superior de Justicia de Chubut. Sumario 13977. MFN: 010463. Reducción de la Tasa de Interés: Improcedencia AFIP-DGI

⁵⁶ Beatriz González de Rechter, citada en la obra de Melzi, Damsky Barbosa. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003. Pág.126.

⁵⁷ Administración Federal de Ingresos Públicos c. Terrasa Hnos. S.R.L. Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mercedes, sala I(CCivComMercedes)(SalaI) Fecha: 17/06/2004.

s/conc. Prev.” Éste menciona que corresponde reducir la tasa de interés, *sin que sea necesario declarar formalmente la inconstitucionalidad de dicha norma, ya que la tasa de interés no la fija la ley sino la Secretaría de Hacienda, y no puede exigirse que cada vez que el Fisco pretenda cobrar sobre la base de sus cambiantes resoluciones, el contribuyente plantee la inconstitucionalidad de ese acto general administrativo como si fuese la ley misma.*⁵⁸

Estoy de acuerdo con la morigeración de intereses en el concurso preventivo ya que debería atenderse a la realidad económica del sujeto concursado, cuyo incumplimiento se debe a su estado de cesación de pagos, su insuficiencia patrimonial. Hay que atender a la real capacidad contributiva del concursado.

Y finalmente, una tasa de interés fiscal alta, vulneraría el principio de *pars condicio creditorum* al brindarle al Fisco la posibilidad de verificar un crédito en accesorios que no se equipara en cuanto a tasas con las de otros acreedores.

Privilegio de las acreencias fiscales

La ley de concursos clasifica a los acreedores, según la preferencia que les reconoce a cada crédito en: acreedores del concurso, acreedores con privilegio especial, acreedores con privilegio general y acreedores quirografarios o comunes.

El artículo 241 de la ley de Concursos y Quiebras hace mención a aquellos créditos con privilegio especial.

Artículo 241. Créditos con privilegio especial. Tienen privilegio especial sobre el producido de los bienes que en cada caso se indica: (...)

4) Los impuestos y tasas que se aplican particularmente a determinados bienes, sobre éstos.

Los créditos con privilegio especial son aquellos cuyo rango preferencial se ejerce solo sobre el producto de la liquidación del bien o bienes que constituyen el asiento del privilegio.

Esta disposición es aplicable al procedimiento de Quiebra, ya que en el concurso no se realiza la liquidación del patrimonio del deudor.

Menciona el artículo 246 de la ley de Concursos y Quiebras:

Artículo 246: Créditos con privilegios Generales. Son créditos con privilegio general: (...)

4) El capital por impuestos y tasas adeudados al Fisco nacional, provincial o municipal.

Esta ley en el artículo 248 menciona que los créditos a los que no se reconocen privilegios son comunes o quirografarios.

⁵⁸ Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de rev. en: Zapata, Jorge J. s/conc. prev. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, sala I(SCMendoza)(SalaI) 11/04*/2003

Como conclusión puede determinarse que los impuestos tienen privilegio general, mientras que los conceptos por multas e intereses resarcitorios, son quirografarios.

El crédito correspondiente a la tasa de seguridad e higiene insinuado por la Municipalidad demandada no debe verificarse con el privilegio especial del art. 241, inc. 3, de la ley 24.522 (Adla, LV-D, 4381) sino con el general previsto en el art. 246, inc. 4, del mismo texto legal⁵⁹

⁵⁹ Municipalidad de Vicente López s/inc. de rev. en: The Carpet Cleaning Company S.A. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala C(CNCom)(SalaC) 03/09/2002

Fuero de atracción

Marco legislativo

La Ley de Concursos y Quiebras regula el fuero de atracción para todas las causas de contenido patrimonial contra el deudor.

Artículo 21.- Juicios contra el concursado. La apertura del concurso preventivo produce:

1) La radicación ante el Juez del concurso de todos los juicios de contenido patrimonial contra el concursado. El actor podrá optar por pretender verificar su crédito conforme a lo dispuesto en los artículos 32 y concordantes, o por continuar el trámite de los procesos de conocimiento hasta el dictado de la sentencia, lo que estará a cargo del Juez del concurso, valiendo la misma, en su caso como pronunciamiento verificadorio.

2) Quedan excluidos de la radicación ante el Juez del concurso los procesos de expropiación y los que se funden en las relaciones de familia. Las ejecuciones de garantías reales se suspenden, o no podrán deducirse, hasta tanto se haya presentado el pedido de verificación respectivo; si no se inició la publicación o no se presentó la ratificación prevista en los artículos 6 a 8, solamente se suspenden los actos de ejecución forzada.

3) La prohibición de deducir nuevas acciones de contenido patrimonial contra el concursado por causa o título anterior a la presentación, excepto las que no sean susceptibles de suspensión según el inciso 1.

4) El mantenimiento de las medidas precautorias trabadas, salvo cuando recaigan sobre bienes necesarios para continuar con el giro ordinario del comercio del concursado, cuyo levantamiento, en todos los casos, es decidido por el juez del concurso, previa vista al síndico y al embargante.

5) Cuando no procediera el pronto pago de los créditos de causa laboral por estar controvertidos, el acreedor debe verificar su crédito conforme al procedimiento previsto en los artículos 32 y siguientes de esta ley. Los juicios ya iniciados se acumularán al pedido de verificación de créditos. Quedan exceptuados los juicios por accidentes de trabajo promovidos conforme a la legislación especial en la materia.

Opción de iniciar la verificación de créditos o seguir la causa

La ley de Concursos y Quiebras provee de dos opciones mutuamente excluyentes a los acreedores, para que su acreencia integre el pasivo.

- 1) La solicitud de verificación por el artículo 32. La carga de formular al síndico el pedido de verificación la tienen todos los acreedores.
- 2) Artículo 21, continuar el trámite de los procesos de conocimiento hasta el dictado de una sentencia, lo que estará a cargo del juez de concurso, valiendo la misma, en su caso como pronunciamiento verificadorio.

El Fisco como acreedor recurrirá a la verificación de créditos cuando:

- a) Sus acreencias surjan de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente.
- b) Cuando el crédito provenga de un procedimiento de determinación de oficio y esté firme.
- c) Multas consentidas por el contribuyente.
- d) Determinaciones de oficio que no estén firmes, pero que el Fisco decida recurrir a la verificación de créditos. En este caso, lo más probable es que su acreencia sea rechazada por no contar con un crédito firme en instancia administrativa.

La controversia se genera cuando, al momento de la apertura del concurso, el contribuyente está frente a un procedimiento de determinación de oficio y decide interponer un recurso de reconsideración o de apelación, según sea el caso, para continuar la causa en la esfera administrativa.

La interposición de estos recursos en tiempo oportuno (15 días administrativos de notificada la resolución) evita que las resoluciones de jueces administrativos que impongan sanciones o determinen tributos y sus accesorios queden firmes.

Estos recursos previstos en el ámbito administrativo son mutuamente excluyentes. Esto significa que el contribuyente al optar por uno de ellos, no podrá recurrir al otro.

Menciona el artículo 76 de la ley de procedimiento fiscal:

Artículo 76- Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los quince días de notificados, los siguientes recursos:

a) Recurso de reconsideración para ante el superior.

b) Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando fuere viable.

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

El recurso del inciso b) no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

El recurso de reconsideración

Será procedente:

- Contra las resoluciones de jueces administrativos que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presunta;
- Contra las resoluciones de los jueces administrativos que impongan sanciones, excepto la clausura;

- Contra las resoluciones de jueces administrativos que denieguen reclamos de repetición, por tributos y sus accesorios abonados de más espontáneamente;
- Contra las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses, cuando la discusión versare sobre aspectos conceptuales;

Contra liquidaciones de actualizaciones e intereses, cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

El recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación

Este recurso procede:

- Contra las resoluciones de jueces administrativos que determinen tributos y accesorios en forma cierta o presunta, cuyo monto supere los 2.500 pesos;
- Contra las resoluciones de jueces administrativos que impongan sanciones cuyo monto sea mayor a 2500 pesos;
- Contra las resoluciones de jueces administrativos que denieguen reclamos de repetición, por tributos y sus accesorios abonados de más espontáneamente;
- Reclamos de repetición por tributos y sus accesorios abonados de más a requerimiento.

¿Los recursos administrativos son atraídos por el fuero de atracción?

La controversia que se genera es respecto si estos recursos, presentados dentro de la órbita de la administración, son atraídos por el fuero de atracción previsto en el artículo 21 de la ley de Concursos y Quiebras. La jurisprudencia mayoritaria estableció que no estarían sujetos a él. Aquí se enumeran algunos fallos ilustrativos de esta postura:

"Tanto la ley 11.683 como la ley de concursos han sido dictadas por el Congreso General en función de las facultades que le son propias por la Constitución Nacional... Ambas normas se encuentran en el mismo plano en la pirámide jurídica". (...)

Ni el Código Civil ni la ley mercantil ni la de quiebras afectan el dispositivo de la legislación federal. La ley tributaria otorga al concursado y al fallido la facultad de discutir la procedencia de la determinación de oficio excepcionando la atracción procesal de la quiebra...; en otras palabras los procesos tributarios no quedan afectados por la fuerza atractiva de los juicios universales que prevé la ley 24.522"⁶⁰

"Las actuaciones administrativas tendientes a la determinación de impuestos o a la aplicación de multas no son afectadas por el fuero de atracción del concurso, ni por la suspensión de juicios que resulta de él, el cual no autoriza a reemplazar el procedimiento específico previsto para la determinación de gravámenes en detrimento de la competencia de la justicia nacional en materia tributaria, ni a suplir la inactividad de los responsables

⁶⁰ "Bayrescard S.A. s/ apelación – Impuesto a las ganancias". Tribunal Fiscal de la Nación – Sala "B"- 15/08/00.

en sede administrativa, que no impugnaron en tiempo y forma las resoluciones que determinaron la deuda tributaria.”⁶¹

El fuero de atracción regulado en la ley 24522 no comprende a las actuaciones o procedimientos de índole administrativa, máxime si se trata – como en la especie – de una resolución de la AFIP, realizada en ejercicio del poder de policía del Estado, asignado al Poder Ejecutivo por la Constitución Nacional, que por índole jerárquica de la relación que presupone resulta inasimilable a las relaciones patrimoniales de carácter privado, mentadas en la ley 24522.⁶²

Cuando la determinación de oficio fue objeto de recurso ante el Tribunal Fiscal, no procede la remisión del expediente al juez del concurso, rigiendo en plenitud las disposiciones de la ley 11.683 (IMP, 1998-B, 1621), ya que el fuero de atracción opera respecto de demandas de contenido patrimonial deducibles contra el concursado, lo cual se configura cuando se pretende la percepción de deudas que surgen de declaraciones juradas presentadas por el propio contribuyente, así como respecto de los gravámenes liquidados a raíz de una determinación de oficio firme o de multas consentidas.⁶³

Antecedentes doctrinarios

La doctrina también se manifestó en contra de la procedencia del fuero de atracción:

La presentación en concurso del contribuyente, no produce la suspensión de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. Tal es el criterio de la C.S.J.N., exteriorizado desde 1987 en autos "Cosimatti, Gregorio G." y "Casa Marroquin S.R.L.". En consecuencia el contribuyente tiene derecho a agotar todas las instancias administrativas y judiciales a efectos de que un tribunal especializado e independiente resuelva las cuestiones planteadas.⁶⁴

Aplicación del fuero de atracción

Demanda Contenciosa

La ley de Procedimiento Fiscal en su artículo 82 prevé la interposición de la demanda contenciosa contra el Fisco ante un juez nacional. Este recurso procederá – siempre que se cuestione una suma mayor de \$200 – en los siguientes casos:

- Contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas;

⁶¹Cía. Ómnibus La Unión S.R.L S/Conc. Prev”, Sala/Juzgado I Bahía Blanca, 13 de Junio de 2000. Fisco Nacional (D.G.I.) incidente de revision en Coop. Agrop. La Federacion de Bordenave s/ Concurso preventivo (hoy Quiebra) ". Cámara Nacional de Apelac. Civ. Y Comerc. De Bahía, Sala/Juzgado I Bahía Blanca, 21 de Septiembre de 1999.

⁶²Jugos del Sur S.A. S/Conc. Prev. S/Inc. De Apelación Art. 250. 14/07/00. Cámara Comercial A.

⁶³ Supercanal S.A. Tribunal Fiscal de la Nación, sala D 22/08/2002

⁶⁴ Cacciolato, Mirta B. “En el concurso preventivo, ¿se aplica la prescripción abreviada del art. 56 de la Ley de Concursos y Quiebras, a la verificación de los créditos tributarios?” Publicado en: Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT)

- Contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones;
- Cuando no se dictara resolución administrativa de reclamo de repetición dentro de los 20 días de interpuesto el recurso;
- Cuando no se dictara resolución administrativa de reclamo de repetición dentro de los tres meses de presentado el reclamo. (Artículo 81).

Cuando el contribuyente inicia la demanda contenciosa, ya se está dentro de la órbita del poder judicial. Y el proceso será atraído por el fuero de atracción. De acuerdo con el fallo I Supercanal SA s/Apelación IVA, CSJN *“las actuaciones resultan alcanzadas por el fuero de atracción previsto en el artículo 21 de la ley 24.522, debiendo incorporarse al procedimiento de verificación ya iniciado por la Dirección General Impositiva, para lo cual deben remitirse al tribunal donde tramita el concurso, **una vez cumplido el procedimiento administrativo ya en curso** ante el Tribunal Fiscal de la Nación, destinado a revisar la determinación del crédito efectuado por la DGI.”*⁶⁵

El concursado como actor

Menciona el artículo 21 de la ley de Concurso y Quiebras:

La apertura del concurso preventivo produce:

- 1- La radicación ante el juez del concurso de todos los juicios de contenido patrimonial **contra** el concursado...

Pero el artículo 21 dispone que sólo serán atraídas las causas de contenido patrimonial contra el deudor.

Obviamente, un proceso iniciado en la instancia administrativa que posteriormente pasa a la judicial y es atraído a la órbita del fuero de atracción es de contenido patrimonial. Porque su sentencia impacta en el patrimonio del contribuyente concursado. Puede significar el reconocimiento de un acreedor que se integra a la masa de acreedores que agredirán el mismo patrimonio, o bien, la desestimación de la pretensión fiscal que ayudará al concursado a lograr el acuerdo preventivo por ser menor su pasivo.

En definitiva, podrían ser atraídas las causas por el fuero de atracción, si el Fisco decide apelar a la justicia por una resolución desfavorable por el Tribunal Fiscal.

Si el contribuyente resuelve iniciar la demanda contenciosa, llevando la causa a la instancia judicial, esta no será atraída por ser el contribuyente **actor**, y no demandado.

Sin embargo, sobre este conflicto hay antecedentes jurisprudenciales opuestos: algunos consideran procedente que la causa sea atraída por el fuero de atracción y otros no.

A favor de la procedencia del artículo 21 de la LCQ:

⁶⁵ Supercanal SA s/Apelación IVA Corte Suprema de Justicia de la Nación. Buenos Aires , 2 de Junio de 2003

El rol de la concursada -apelante- tiene perfil actor -ya se trate de recurso de índole administrativo o judicial- y es sabido que el fuero de atracción opera pasivamente, por ello, cabe desestimar el planteo en cuanto a la competencia del juez del concurso.⁶⁶

En contra de la procedencia del fuero de atracción:

Una vez agotada los recursos administrativos y la controversia se haya planteado ante la Justicia, generalmente lo es por demanda planteada por el contribuyente o responsable, tampoco estaríamos ante el supuesto de "juicios contra el concursado", sino que son juicios del concursado o sindicatura en representación de la masa, contra la Administración, que no están atraídos por el concurso y que deben tramitarse ante los Tribunales naturales de la causa hasta la etapa de ejecución. La excepción a este supuesto sería si el Tribunal Fiscal fallara aceptando los agravios del contribuyente y en ese caso se llegaría a la Justicia por acción de la Administración Tributaria. Aquí sí se trataría de un juicio contra el concursado y conforme al texto de la ley de Concursos debería radicarse la causa ante el juez del concurso.⁶⁷

Desde mi punto de vista, no atraer al juez de concurso la apelación a la justicia por parte del contribuyente por una decisión que compete a acreencias tributarias, solo implica que el concursado tenga que enfrentar mayores costos al tener dos procesos distintos. El costo disminuye su activo y no colabora a que supere su concurso. Además este procedimiento compete a uno de sus acreedores, el Fisco.

Pero la ley es clara, se atraerán todos los juicios de contenido patrimonial contra el concursado. Si bien disiento con la solución legal para este caso en particular, hay actuar siguiendo la ley.

⁶⁶ Jugos del Sur S.A. S/Conc. Prev. S/Inc. De Apelación Art. 250. 14/07/00. Cámara Comercial A.

⁶⁷ Cacciolato, Mirta B. “En el concurso preventivo, ¿se aplica la prescripción abreviada del art. 56 de la Ley de Concursos y Quiebras, a la verificación de los créditos tributarios?” Publicado en: Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT)

Prescripción

Marco legal de la prescripción en el la ley de Concursos y Quiebras

Artículo 56.- Aplicación a todos los acreedores. El acuerdo homologado produce efectos respecto de todos los acreedores quirografarios cuyos créditos se hayan originado por causa anterior a la presentación, aunque no hayan participado en el procedimiento.

También produce iguales efectos respecto de los acreedores privilegiados verificados, en la medida en que hayan renunciado al privilegio.

Son absolutamente nulos los beneficios otorgados a los acreedores que excedan de lo establecido en el acuerdo para cada categoría.

Socios solidarios. El acuerdo se extiende a los socios ilimitadamente responsables, salvo que, como condición del mismo, se estableciera mantener su responsabilidad en forma más amplia respecto de todos los acreedores comprendidos en él.

Verificación tardía. Los efectos del acuerdo homologado se aplican también a los acreedores que no hubieran solicitado verificación, una vez que hayan sido verificados o declarados admisibles.

El pedido de verificación tardía debe deducirse por incidente mientras tramite el concurso o, concluido éste por la acción individual que corresponda, dentro de los DOS (2) años de la presentación en concurso. Vencido ese plazo prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores como del concursado, o terceros vinculados al acuerdo, salvo que el plazo de prescripción sea menor.

Cuando la verificación tardía tramite como incidente durante el trámite del concurso, serán parte en dicho incidente el acreedor y el deudor, debiendo el síndico emitir un informe una vez concluido el período de prueba.

Los acreedores verificados tardíamente no pueden reclamar de sus coacreedores lo que hubieren percibido con arreglo al acuerdo, y el juez fijará la forma en que se aplicarán los efectos ya ocurridos, teniendo en cuenta la naturaleza de las prestaciones.

Marco legal de la prescripción en el la ley de Procedimiento Fiscal

Artículo 56.- Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben:

a) Por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.

b) Por el transcurso de diez años en el caso de contribuyentes no inscriptos.

c) Por el transcurso de cinco años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos.

La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de cinco años. Prescribirán a los cinco años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro.

Prescripción tributaria vs. la prescripción concursal

Antecedentes que privilegian a la prescripción tributaria por sobre la prescripción concursal

Doctrina

Susana Navarrine sugiere que el crédito determinado después de la presentación en concurso sería una acreencia pos concursal, con lo cual su titular podría obrar libremente contra el deudor.⁶⁸

Navarrine, en comentario al fallo correspondiente a la causa "Zanella S.A.I.C." (sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso administrativo Federal) destaca *la prevalencia de la ley tributaria procesal 11.683 cuando la ejecutabilidad del Crédito del Fisco recién operó con la confirmación de la resolución de determinación de oficio por sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, en el caso, fueron de fecha posterior a la apertura del concurso y a la etapa de verificación tardía del Crédito.*

El nacimiento de la obligación tributaria es el primer presupuesto a tener en cuenta para el reconocimiento del Crédito Fiscal y tratándose de un ajuste sobre lo declarado, sólo la Administración fiscal tiene facultades para determinar de oficio la deuda fiscal, excluyendo al Juez del concurso.

El fallo "Zanella", en el voto de la mayoría entendemos no valoró esta cuestión exigiendo el cumplimiento de etapas y la prescripción cuando el Fisco estaba imposibilitado por la carencia de exigibilidad del Crédito según el Procedimiento Fiscal de la ley 11.683.⁶⁹

Llega a la conclusión que la prescripción de la ley 11683 tiene preeminencia respecto a la concursal porque *no configurada la verificación tardía tampoco procede su singular plazo de prescripción abreviada a 2 años.*⁷⁰

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación

Las obligaciones tributarias tienen su propio régimen de prescripción de la ley 11.683, que es una ley federal, y el plazo de prescripción de 5 años a favor del Fisco para el cobro de sus créditos es una disposición de orden público que responde también a la distinta naturaleza de la deuda frente a las deudas del concursado que son reguladas por el derecho privado. La propia ley 24.522 le otorga al capital por impuestos el carácter de

⁶⁸ Periódico Económico Tributario 26/06/2000, íd Villanueva, Fernández Valley Mainardi en ob. Cit. Nota 1 – íd Melzi, Damsky Barbosa. "Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras" Ed. La Ley 2003. Pág. 164.

⁶⁹ Navarrine, Susana Camila. "Aspectos originales de los Créditos Fiscales en el proceso concursal". LA LEY 2003-A, 865

⁷⁰ Navarrine, Susana Camila. "Aspectos originales de los Créditos Fiscales en el proceso concursal". LA LEY 2003-A, 865

crédito con privilegio general, con efectos en sus derechos al cobro en el monto del producto líquido de los bienes luego de cobrados los créditos con privilegio especial sobre las cosas, los gastos de conservación y de justicia y los sueldos, salarios y remuneraciones” (“Limitaciones y defensas ajenas al Procedimiento Fiscal. La prescripción de las obligaciones tributarias en el concurso preventivo”, por Susana Camila Navarrine, PET, del 26.6.00, págs. 1 y s.s.)⁷¹

Criterio respecto de las deudas determinadas a posteriori de la presentación en concurso preventivo, pero cuyo hecho imponible es anterior

Si bien la deuda determinada pertenecía al período precurso (por tributos cuyo hecho imponible es anterior al concurso), se había apelado ante el Tribunal Fiscal, por lo cual, en virtud del efecto suspensivo del recurso, el crédito era posterior a la presentación del concurso..⁷²

Antecedentes que privilegian a la prescripción contenida en la ley 24522 respecto a la de la ley 11683

Doctrina

Menciona Cacciolato “En materia de prescripción ni la norma concursal, ni la norma tributaria han establecido circunstancias especiales para el Fisco. En consecuencia y atento que la ley de concursos es de orden público, no puede modificarse el plazo de prescripción de dos años, desde la presentación en concurso, a todos los acreedores del concurso, inclusive el Fisco.”⁷³

El fallo Zanella San Luis S.A.I.C. c/DGI.

Debe tenerse en cuenta la abreviación que el concurso produce en la abreviación de los plazos de prescripción de las deudas del concursado: todos los plazos de prescripción liberatoria que no se hubieren cumplido a los dos años de la presentación en concurso, se tienen por vencidos al cabo de ese lapso.⁷⁴

En tanto el proceso se mantenga vivo, la verificación tardía tramita por incidente ante el juez concursal (art. 56, párr. 6º, LCQ). Pero una vez concluido el concurso, la ley permite la articulación de la pretensión de marras, pero ahora con arreglo al proceso que corresponda a la acción individual pertinente, y siempre -obviamente- que la prescripción no se hubiese operado.(...)

⁷¹ “Provincia Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, del 16/07/03. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala E. (Opinión de la Dra. Winkler).

⁷² “Provincia Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, del 16/07/03. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala E. (Opinión de la Dr. Catalina García Vizcaíno).

⁷³ Cacciolato, Mirta B. “En el concurso preventivo, ¿se aplica la prescripción abreviada del art. 56 de la Ley de Concursos y Quiebras, a la verificación de los créditos tributarios?” Publicado en: Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT)

⁷⁴ Rouillon Adolfo A.N. Régimen de Concursos y Quiebras Edición 12º. Editorial Astrea Pág. 145.

No resulta posible admitir la pretendida preeminencia de las normas contenidas en la ley 11.683 en materia de prescripción de las acciones del Fisco para hacer efectivo sus créditos, sobre lo dispuesto por el art. 56, 6° párr. de la ley 24.522,(...) tal preeminencia no se sostiene en disposición alguna que así lo estipule y siendo que, por el contrario, aquella última norma establece -sin efectuar distinciones- que transcurrido el plazo de dos años ...prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores como del concursado, o terceros vinculados, salvo que el plazo de prescripción sea menor. En tal sentido, frente a la existencia de una norma específica y posterior -llamada a regular la situación particular sin distinciones-, que ciertamente desplaza el régimen genérico de prescripción de las acciones y poderes fiscales establecidos en la ley 11.683, carece de relevancia jurídica distinguir acerca de que el crédito del acreedor -Fisco Nacional- se compone eventualmente del impuesto, accesorio y multa, habida cuenta que el precepto aludido hace genérica referencia "a las acciones del acreedor."⁷⁵

La obligación tributaria nace con el perfeccionamiento del hecho imponible

Obligaciones fiscales determinadas a posteriori de la presentación en concurso

La obligación tributaria nace cuando se configura el hecho imponible. El hecho imponible se define como el hecho o actos o conjuntos de los mismos, de naturaleza económica, previstos en forma precisa en el ordenamiento legal y cuyo perfeccionamiento da origen a la relación jurídica principal, esto es, la obligación tributaria.⁷⁶

El hecho imponible abarca cuatro aspectos:

Aspecto Espacial, es el lugar donde se configura el hecho imponible;
Aspecto Objetivo, la realización de actividades, actos o hechos incluidos en la ley;
Aspecto Subjetivo, la persona (contribuyente) en quién se verifica la obligación tributaria;
Aspecto Temporal, es el momento en el tiempo en el cual se verifica el hecho imponible.

Cuando se cumplen los cuatro aspectos se perfecciona el hecho imponible y nace la obligación tributaria.

En Iva (ley 23349), por ejemplo, el aspecto espacial y objetivo está definido en el artículo 1, el cual enumera como actividades: la venta de cosas muebles situadas en el país, las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la nación, las importaciones definitivas de cosas muebles y las “importaciones de locaciones y servicios” cuya explotación y utilización se lleve a cabo en el país.

El aspecto subjetivo lo define en el artículo 4, al mencionar los sujetos pasivos del impuesto: habitualistas de la venta de cosas muebles, comisionistas, importadores, empresas constructoras, prestadores de servicios gravados, locadores de locaciones

⁷⁵ Zanella, San Luis SAIC c/ D.G.I Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso Administrativo Federal, Sala I. 07/12/1999.

⁷⁶ Impuesto a las Ganancias. Colección Impuestos Comentados. Editorial Errepar. Pág 71.

gravadas y prestadores de servicios locaciones y servicios prestados en el exterior cuya explotación se lleve a cabo en el país.

Finalmente el aspecto temporal está legislado en el artículo 5, donde se establece el nacimiento del hecho imponible en caso de ventas, prestaciones y locaciones gravadas, importaciones, etc.

La confección de la declaración jurada, *es un ejercicio técnico mediante el cual se determina el monto del tributo y, es un acto voluntario y formal mediante el cual se le informa al Fisco la situación personal de un contribuyente frente al impuesto en cuestión.*⁷⁷

Mediante la declaración jurada el contribuyente informa al Fisco cuál es el monto de la obligación tributaria, pudiendo el Fisco impugnarla y abrir el procedimiento de determinación de oficio.

También el contribuyente puede realizar rectificativas, sin que esto implique que el contribuyente se desligue de la responsabilidad por la declaración jurada original.

Pero la obligación tributaria **no nace** con la declaración jurada. A través de ella se realiza la determinación del impuesto. La obligación nace con el perfeccionamiento del hecho imponible.

Relacionándolo con la ley de concursos y quiebras, si a un contribuyente la administración le determina de oficio una deuda en concepto de impuestos por un período anterior a la presentación en concurso de aquel, esta acreencia será *pre concursal*. En tanto el hecho imponible se haya generado antes de la presentación en concurso preventivo, la obligación tributaria será pre concursal, y el Fisco será un acreedor que deberá participar en el proceso.

Si el contribuyente realizara una rectificativa en más de una declaración jurada a posteriori de la presentación en concurso, por un hecho imponible anterior a esta, la acreencia fiscal pasaría a ser un crédito pre concursal, susceptible de integrar la masa del pasivo.

Por lo cual, no estaría de acuerdo con la postura de Navarrine, quién sugiere que el crédito determinado después de la presentación en concurso sería una acreencia pos concursal habilitando a su titular podría obrar libremente contra el deudor.

Si el hecho imponible se genera con anterioridad a la presentación en concurso preventivo, y la determinación de la deuda es posterior, el Fisco tendrá que tener en cuenta la prescripción abreviada de la ley de concursos y quiebras de dos años a partir de la presentación.

La prescripción abreviada concursal y la tributaria. Preeminencia del plazo establecido en la ley de Concursos y Quiebras

La prescripción abreviada concursal y tributaria

⁷⁷ GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley 2003 Pag. 98.

Paso a esgrimir mi opinión respecto al sometimiento o no de las acreencias fiscales a la prescripción de dos años del artículo 56 de la ley de concursos y quiebras.

Desde mi punto de vista, pretender que las acreencias fiscales se rijan por sus respectivas leyes en materia de prescripción vulnera los tres principios de la legislación concursal; tratamiento igualitario a los acreedores, la protección del patrimonio del deudor, y el principio de conservación de la empresa.

Tratamiento igualitario a los acreedores

Permitirle al Fisco contar con un plazo más prolongado para iniciar el pedido de verificación tardía, lo colocaría en una posición más ventajosa respecto del resto de acreedores. Porque estos verían prescrita su acción para iniciar el pedido de verificación tardía a los dos años mientras que el Fisco, tendría un plazo mayor.

Por ejemplo, un contribuyente se presenta en concurso preventivo el 1 de enero de 2005. Los acreedores que no se presenten a verificar su crédito (art. 32 LQC) tendrán hasta el 1 de enero de 2007 (2 años) para iniciar el pedido de verificación tardía. Suponiendo que el Fisco, anoticiado del concurso, no se presente a la verificación de créditos por no contar con un crédito firme e inicie el procedimiento de determinación de oficio, quedando la acreencia queda firme el 15 de abril de 2005. Si es por un monto de impuesto impago de un período no prescrito (por ejemplo IVA), la nueva prescripción (interrumpido el plazo anterior por reconocimiento de la obligación) comenzará a computarse a partir del 1 de enero del año 2006, y se extenderá por 5 años, prescribiendo el 1 de enero de 2011. El Fisco tendrá tres años más para poder iniciar el pedido de verificación tardía por sus acreencias. -Esta situación es, a mi modo de ver, injusta para el resto de los acreedores.

Protección del patrimonio del deudor

La composición del patrimonio del concursado adquiere relativa estabilidad al impedir que nuevos acreedores inicien el pedido de verificación tardía pasados dos años de la presentación en concurso preventivo. Esto no ocurriría si se extendiera el plazo de prescripción al Fisco.

La norma (artículo 52 LQC) *tiene por finalidad loable no prolongar por largos períodos la aparición de acreedores que reclamen sus créditos contra el concursado, a fin de poner un límite temporal a lo que en doctrina se ha denominado "pasivos ocultos", intentándose con esta medida cristalizar la situación del deudor.*⁷⁸

Principio de conservación de la empresa

Muy relacionado con el principio anterior. La legislación concursal busca conservar la empresa, ya que su quiebra no solo se afecta al fallido y sus acreedores, si no también al entorno que lo rodea. Una empresa se interrelaciona con su contexto creando fuentes de trabajo, negociando con proveedores, proveyendo de bienes y servicios al mercado, cumpliendo con sus cargas impositivas, etcétera.

⁷⁸ Cristalerías de Cuyo S.A. p/ concurso - incidente de verificación tardía – casación. Fallo N°: 02199133 Sala: 1 Fecha: 12-04-2002 Tribunal: Suprema Corte de Justicia Mendoza.

Podría afectar la supervivencia a la cesación de pago de la empresa la aparición de nuevos pasivos que no se verificaron en el momento apropiado. Y esto se agrava si se prolonga el plazo de prescripción para la aparición de nuevos acreedores, en este caso, el Fisco.

Considerar que la prescripción tributaria es aplicable por igual a un contribuyente *in bonis* como a uno que esta en cesación de pagos es, a mi modo de ver, un error.

Quiero centrar mi argumentación en el enfoque económico de la *realidad económica* para la interpretación de las leyes tributarias. Porque creo que hay que considerar la diferencia entre la capacidad contributiva de un concursado y la de un contribuyente sin problemas de iliquidez.

La cesación de pagos es el presupuesto objetivo para la apertura del concurso preventivo. El estado de cesación de pagos *importa un desequilibrio entre los compromisos exigibles y los medios disponibles para enfrentarlos.*⁷⁹

Esta situación debe ser permanente y regular. No se está en estado de cesación de pagos por el solo hecho de incumplir con una obligación al no contar momentáneamente con el efectivo necesario. Implica un desequilibrio de todo el patrimonio, no se cuenta con activos líquidos o posibilidades de refinanciación para lograr cubrir a aquellos pasivos que son exigibles. No hay que confundirlo con una iliquidez pasajera.

El caer en el estado de cesación de pagos no implica que el deudor haya obrado de mala fe o actuado con dolo. Puede deberse al giro desafortunado de los negocios, a un revés en la actividad económica, a un cambio en la tendencia de los consumidores, etc.

Y entiendo que aquí es donde debe existir una correcta valoración de la capacidad contributiva del contribuyente en cesación de pagos. Si el fin del concurso preventivo es la posibilidad de que el deudor sobrelleve el desequilibrio patrimonial, considerar que le son aplicables por igual las reglas de la prescripción de 5 años de las acreencias fiscales, no es equitativo, porque este no se encuentra en iguales condiciones que aquel contribuyente que está *in bonis*.

Causales de suspensión e interrupción de la prescripción

Doctrina

Respecto a la suspensión o interrupción de la prescripción la doctrina está dividida. Aquí se citan algunos ejemplos de autores de opiniones contrarias.

Melzi opina que “*todo acto de eventual interrupción habrá desplegado sus efectos sobre el plazo de prescripción originario del crédito cuyo reconocimiento se pretende y no de la específica regulación de su abreviación por imperio del ordenamiento concursal. Esto es, el término de dos años siempre será el máximo procedente correspondiendo la aplicación de uno menor cuando esto resultare de las especiales del crédito, siendo este último, y sólo éste, el que eventualmente habrá quedado extendido hasta el genérico mencionado*”.⁸⁰

⁷⁹ Rouillón Adolfo. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522”. 12° Edición. Editorial Astrea. Pág. 53.

⁸⁰ Melzi, Damsky Barbosa. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003. Pág. 164.

La finalidad del instituto previsto en la ley 24.522, art. 56, que es cristalizar el pasivo, favoreciendo las negociaciones con los acreedores (Rivera, ob. cit., misma página), no impone necesariamente obviar la existencia de causales de suspensión de la prescripción, aun cuando no aparezcan reflejadas en la norma analizada.⁸¹

Procedencia de las causales de suspensión o interrupción del plazo de prescripción

El contribuyente tiene derecho, a partir del artículo 79 de la ley de Procedimiento Fiscal 11683 de interponer recursos frente a las resoluciones que determinen impuestos, accesorios y multas. Y, por vigencia de la ley de Procedimiento Administrativo, el Fisco no puede presentarse a verificar su crédito si este no tiene sentencia firme en instancia administrativa. Caso contrario se violentaría el derecho que tienen los administrados a un debido proceso adjetivo, contemplado en la ley de procedimiento administrativo, artículo 1 inciso f, el cual enumera el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una decisión fundada.

Hasta que no tenga sentencia firme en el ámbito administrativo, el Fisco no puede pretender verificar su acreencia por el artículo 32 de la ley de Concursos y Quiebras. Y cómo el fuero de atracción no procede para aquellas causas que se ventilen en los tribunales administrativos, el Fisco se vería obligado a recurrir a la verificación tardía. Pero el riesgo de no contar con un crédito firme, en el supuesto que el contribuyente recurra a los recursos antes mencionados, puede ocasionar que prescriba la posibilidad de recurrir a éste último recurso. Por ello considero que deberían proceder la aplicación de causales de suspensión o interrupción del plazo de prescripción, pudiendo recurrir a las determinadas por la ley de Procedimiento Fiscal 11683. De esta forma se armoniza el contenido de la ley de Concursos y Quiebras 24522 con la de Procedimiento Fiscal 11683.

Pero siguiendo el criterio de buscar la salvaguarda del deudor contribuyente que está en cesación de pagos, los términos a aplicar, finalizada la suspensión de la prescripción, sería el reglado por el artículo 56 de la ley de Concursos y Quiebras.

⁸¹ Garrote, Manuel A. s/inc. de verif. por Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala E(CNCom)(SalaE) 27/04/1999

Propuestas de acuerdo

Marco legislativo

El artículo 43 de la Ley de Concursos y Quiebras establece que el deudor presentará propuestas de acuerdo para lograr la conformidad de los acreedores. El objetivo es lograr un acuerdo con los acreedores y así poder superar el concurso preventivo.

Artículo 43°.- Período de exclusividad. Propuestas de acuerdo. Dentro de los noventa días desde que quede notificada por ministerio de la ley la resolución prevista en el artículo anterior, o dentro del mayor plazo que el juez determine en función al número de acreedores o categorías, el que no podrá exceder los treinta días del plazo ordinario, el deudor gozará de un período de exclusividad para formular propuestas de acuerdo preventivo por categorías a sus acreedores y obtener de éstos la conformidad según el régimen previsto en el artículo 45.

Las propuestas pueden consistir en quita, espera o ambas; entrega de bienes a los acreedores; constitución de sociedad con los acreedores quirografarios, en la que éstos tengan calidad de socios; reorganización de la sociedad deudora; administración de todos o parte de los bienes en interés de los acreedores; emisión de obligaciones negociables o debentures; emisión de bonos convertibles en acciones; constitución de garantías sobre bienes de terceros; cesión de acciones de otras sociedades; capitalización de créditos, inclusive de acreedores laborales, en acciones o en un programa de propiedad participada, o en cualquier otro acuerdo que se obtenga con conformidad suficiente dentro de cada categoría, y en relación con el total de los acreedores a los cuales se les formulará propuesta.

Las propuestas deben contener cláusulas iguales para los acreedores dentro de cada categoría, pudiendo diferir entre ellas.

El deudor puede efectuar más de una propuesta respecto de cada categoría, entre las que podrán optar los acreedores comprendidos en ellas.

El acreedor deberá optar en el momento de dar su adhesión a la propuesta.

La propuesta no puede consistir en prestación que dependa de la voluntad del deudor.

Cuando no consiste en una quita o espera, debe expresar la forma y tiempo en que serán definitivamente calculadas las deudas en moneda extranjera que existiesen, con relación a las prestaciones que se estipulen.

Los acreedores privilegiados que renuncien expresamente al privilegio, deben quedar comprendidos dentro de alguna categoría de acreedores quirografarios.

La renuncia no puede ser inferior al treinta por ciento (30%) de su crédito.

A estos efectos, el privilegio que proviene de la relación laboral es renunciable, debiendo ser ratificada en audiencia ante el juez del concurso, con citación a la asociación gremial legitimada. Si el trabajador no se encontrare alcanzado por el régimen de Convenio Colectivo, no será necesaria la citación de la asociación gremial. La renuncia del privilegio laboral no podrá ser inferior al veinte por ciento (20%) del crédito, y los

acreedores laborales que hubieran renunciado a su privilegio se incorporarán a la categoría de quirografarios laborales por el monto del crédito a cuyo privilegio hubieran renunciado. El privilegio a que hubiere renunciado el trabajador que hubiere votado favorablemente el acuerdo renace en caso de quiebra posterior con origen en la falta de existencia de acuerdo preventivo, o en el caso de no homologarse el acuerdo.

El deudor deberá hacer pública su propuesta presentando la misma en el expediente con una anticipación no menor a veinte días del vencimiento del plazo de exclusividad. Si no lo hiciera será declarado en quiebra, excepto en el caso de los supuestos especiales contemplados en el artículo 48.

El deudor podrá presentar modificaciones a su propuesta original hasta el momento de celebrarse la Junta Informativa prevista en el artículo 45, penúltimo párrafo.

Por otro lado, la ley de Procedimiento Fiscal en su artículo 32, establece que la AFIP tendrá facultades para conceder facilidades de pago a los contribuyentes, entre ellos, a los concursados.

Artículo 32° – Prórroga. Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos para conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas, incluso en casos particulares a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones.

Cuando la deuda se encontrare suficientemente garantizada a satisfacción de la Administración Federal de Ingresos Públicos, se aplicará un interés que no podrá exceder del previsto por el artículo 37 y que resultará del cuadro de tasas que establecerá la Administración Federal en atención a la antigüedad de la deuda. Podrá también la Administración Federal, en tales casos, titular los créditos mediante la constitución de fideicomisos financieros, canalizándose el producido de la negociación de los títulos hacia las cuentas recaudadoras.

Cuando la deuda no estuviere garantizada, se aplicará un interés que fijará la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de los límites establecidos en el párrafo anterior.

La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá, en los casos de contribuyentes y responsables concursados, otorgar facilidades especiales para el ingreso de las deudas privilegiadas relativas a tributos y sus actualizaciones a cargo de aquélla, originadas con anterioridad al auto de iniciación del concurso preventivo o auto declarativo de quiebra, estableciendo al efecto plazos y condiciones para dicho acogimiento.

Asimismo, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá votar favorablemente en las condiciones que se fijen en las propuestas judiciales de acuerdos preventivos o resolutorios, por créditos quirografarios en tanto se otorgue al crédito fiscal idéntico tratamiento que al resto de las deudas quirografarias.

La AFIP mediante la resolución 970/01 y sus modificatorias ha establecido un plan de pagos para los contribuyentes concursados y aquellos fallidos que cuenten con el avenimiento de todos sus acreedores.

Menciona el artículo 1 de esta resolución:

Artículo 1º.- Los contribuyentes y responsables y/o sus representantes legales que obtuviesen la homologación de acuerdos preventivos, originados en la tramitación de concursos preventivos, podrán ingresar las deudas relativas a determinadas obligaciones impositivas y a recursos de la seguridad social, devengadas con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo, y los accesorios de dichas deudas devengados a partir de la homologación del acuerdo hasta la consolidación, conforme al régimen especial de facilidades de pago que se establece en la presente resolución general.

Podrá acogerse el contribuyente concursado a los planes de facilidades de pago regulados en el Título III del presente régimen, en caso de que la homologación del acuerdo preventivo hubiese sido acordada a un tercero, conforme al procedimiento y limitaciones previstos en el artículo 48 y concordantes de la Ley N° 24.522, y su modificatoria, y en la presente resolución general (1.1.).

Asimismo, los contribuyentes y responsables en estado falencial, que soliciten por sí o mediante sus representantes legales, la conclusión de la quiebra contando con el avenimiento de todos los acreedores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 225 de la Ley N° 24.522, y su modificatoria, podrán -a los efectos de obtener el consentimiento de este Organismo- acordar un plan de facilidades de pago, con arreglo al régimen arriba mencionado, para ingresar las deudas relativas a sus obligaciones impositivas Y de los recursos de la seguridad social, devengadas con anterioridad a la fecha de declaración de la quiebra, con mas los intereses resarcitorios y/o punitivos que correspondan.

Los términos "contribuyente" y "responsable" son comprensivos de los conceptos "empleador" o "agente de retención", en lo atinente a los recursos de la seguridad social.

Nótese que aquí existe una confusión. No es posible presentar un plan de pagos que requiere la homologación del acuerdo preventivo. Porque la homologación es posterior al período de propuestas de acuerdo. Si el concursado obtiene las mayorías necesarias y si no existen impugnaciones, o las existentes son rechazadas por el juez, éste deberá pronunciarse sobre la homologación del acuerdo.

La Dirección de Asesoría Legal emitió en 1996 un dictamen, el N° 8/96. En él se pide que se dictamine con relación a cómo debe prestarse la conformidad a un acuerdo preventivo presentado por un contribuyente y/o responsable, así como también cuál es la autoridad administrativa competente para otorgarla

En el dictamen se menciona que la Dirección General Impositiva, como consecuencia de lo establecido en la Ley de Procedimiento Fiscal, *sólo está autorizada a aceptar pagos totales o bien conceder esperas para el ingreso de deudas privilegiadas, en tanto que, para los créditos quirografarios, podrá aceptar las propuestas judiciales de acuerdos preventivos o resolutorios que efectúe el concursado, siempre que se otorgue al crédito fiscal idéntico tratamiento que al resto de las deudas quirografarias. En este sentido se destaca que el artículo 43 de la Ley N° 24.522 le reconoce al concursado la posibilidad de hacer propuestas de diversa índole. Por la razón señalada precedentemente, el Fisco sólo podrá aceptar o no las propuestas formuladas que se adapten a las pautas mencionadas.*

El dictamen menciona que la Dirección para prestar consentimiento debe seguir los lineamientos del artículo 45 de la Ley 24522 de Concursos y Quiebras, en el cual se exige la conformidad acreditada por declaración escrita. Y también se explya aclarando que la

autoridad que debe prestar dicha conformidad es la Dirección General, como autoridad máxima del Organismo, o el funcionario al cual el mismo designe para la realización de tal acto.

Se entiende que si el concursado hace un tratamiento diferenciado a los acreedores quirografarios, necesariamente deberá formular una propuesta a los acreedores fiscales.

Menciona el artículo 2 de esta resolución:

Artículo 2º.- Deberán incluirse en el plan de facilidades de pago los créditos que reúnan las siguientes condiciones:

- a) Verificados.*
- b) Declarados admisibles o en trámite de revisión.*
- c) En trámite de verificación por incidente.*
- d) No reclamados en la demanda de verificación (no insinuados).*
- e) En este último supuesto podrán incluirse las siguientes obligaciones:*
 - 1. Deudas resultantes de declaraciones juradas no presentadas.*
 - 2. Deudas que denuncie el contribuyente.*
 - 3. Deudas resultantes de determinaciones de oficio en trámite.*
 - 4. Obligaciones en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial.*
 - 5. Saldos deudores provenientes de planes de facilidades de pago caducos.*
 - 6. Intereses resarcitorios, punitivos, actualizaciones y multas que correspondan.**En los casos citados en el presente inciso deberá previamente solicitarse la verificación del crédito, quedando a cargo del deudor las costas que eventualmente pudieran corresponder.*

La propuesta de acuerdo contenida en esta resolución es abusiva, ya que no lo concede al concursado la posibilidad de negociar un acuerdo con el Fisco.

Como se puede observar, solo los créditos verificados y declarados admisibles es correcto que integren una propuesta de acuerdo. Mencionan los artículos 36 y 37 de la ley de Concursos y Quiebras 24522:

Artículo 36º. Resolución Judicial. Dentro de los diez días de presentado el informe por parte del síndico, el juez decidirá sobre la procedencia y alcances de las solicitudes formuladas por los acreedores. El crédito o privilegio no observados por el síndico, el deudor o los acreedores es declarado verificado, si el juez lo estima procedente.

Cuando existan observaciones, el juez debe decidir declarando admisible o inadmisibile el crédito o el privilegio.

Estas resoluciones son definitivas a los fines del cómputo en la evaluación de mayorías y base del acuerdo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo 37º. Efectos de la resolución. La resolución que declara verificado el crédito y, en su caso, el privilegio, produce los efectos de la cosa juzgada, salvo dolo.

La que lo declara admisible o inadmisibile puede ser revisada a petición del interesado, formulada dentro de los veinte días siguientes a la fecha de la resolución prevista en el artículo 36. Vencido este plazo, sin haber sido cuestionada, queda firme y produce también los efectos de la cosa juzgada, salvo dolo.

Pretender que los demás créditos integren la propuesta de acuerdo (incisos b – en trámite de revisión-, c, d y e de la RG 970/01) violentaría lo establecido por la ley de concursos y quiebras, considerando que sólo los créditos verificados y declarados admisibles son computables a los fines del cómputo en la evaluación de mayorías y base del acuerdo. Incluir estos créditos en una propuesta de acuerdo viola la igualdad de trato a los acreedores, porque el Fisco sacaría ventaja frente a los demás acreedores.

El concursado decide efectuar propuestas diferenciadas a los acreedores fiscales quirografarios.

Al ser la categorización de acreedores una facultad que tiene el concursado, puede formar una categoría agrupando en ella las acreencias de Fiscos nacionales, provinciales y municipales, por tener naturaleza similar cada una de sus pretensiones.

Pero puede ser peligroso no obtener la conformidad de los organismos a tiempo. *El problema central es que ante la falta de previsión expresa de conformidad temporalmente hábil -es decir, antes del vencimiento del período de exclusividad-, el acuerdo puede ser discutido.*⁸² Y si no el deudor no presentase las conformidades a las propuestas por los acreedores quirografarios antes del vencimiento del período de exclusividad (considerando categorías de acreedores y mayorías) será declarado en quiebra. Lo que significa que la no obtención de la conformidad por parte del Fisco puede significar la quiebra.

El concursado decide efectuar propuestas diferenciadas a los acreedores fiscales quirografarios y adherirse al plan propuesto por la resolución 970/01

Menciona el artículo 39 de la resolución 970/01.

Artículo 39°.- En el caso en que se ofrezca un acuerdo preventivo para créditos quirografarios, entre los que se encuentre el de este Organismo, y a los efectos de considerar la posibilidad de prestar conformidad al mismo, la propuesta deberá observar los siguientes requisitos:

- a) No contener quita alguna.*
- b) Aplicar, como mínimo, un interés del Cincuenta centésimos por ciento (0,50%) mensual. No exceder, para su cumplimiento, el término de noventa y seis (96) meses.*
- c) El pago de tres (3) cuotas al año, como mínimo y la amortización del capital de la deuda no inferior al diez por ciento (10%) anual. La cancelación de la cuota operará sólo con la amortización del capital acordado a ella y el ingreso de su respectivo interés*

La petición de conformidad con el plan deberá formalizarse mediante la presentación de una nota, en carácter de declaración jurada, ante la dependencia que tenga a su cargo la representación legal de la AFIP y con una antelación no inferior a 20 días corridos a la fecha de vencimiento del período de exclusividad.

⁸² Guillermo G. Mosso “Los créditos Fiscales y su influencia en la obtención del acuerdo preventivo” Fuente Errepar DSCE 11/00.

Al acogerse al plan propuesto por la AFIP si cuestionamientos, se presupone la aceptación implícita del Fisco a la propuesta de acuerdo. La AFIP no podría negar lo que ella misma emitió por resolución.

Y al tenerse la aceptación tácita por parte de la AFIP, esta deberá computarse como mayoría tanto de capital como de personas, los dos requerimientos impuestos por el artículo 45 de la ley de Concursos y Quiebras.

Existe jurisprudencia a favor de esta postura. En la causa “Librería Diagonal S.A.” la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial sala A determinó que *“Si el concursado propuso la clasificación y agrupamiento de sus acreedores resulta improcedente que postule la exclusión de la AFIP de la categoría de acreedores quirografarios con base en que al haber dictado distintas moratorias no correspondía considerar ese crédito a los efectos del computo de las mayorías pues ninguna regla ni práctica viabiliza la exclusión del acreedor común que previamente hubiese sido incluido en esas categorías con el único objeto de impedirle expresarse sobre la propuesta del deudor.*

La enumeración de los créditos que deben ser excluidos del capital computable por corresponder a ciertos sujetos ligados con el deudor es en principio taxativa y cuando se admite que tal prohibición se extiende a otros supuestos no expresamente incluidos en ella es exclusivamente respecto de aquéllos en que puede verse afectado el interés de los acreedores minoritarios como consecuencia de un voto complaciente tendiente a favorecer al deudor, más no contempla casos de voto negativo, por lo cual no puede justificarse la exclusión de cierto acreedor -en el caso, AFIP- cuyo voto negativo se presume, pues se lo privaría del derecho de prestar o no la conformidad al acuerdo.”⁸³

Excluir al Fisco del cómputo de las mayorías

Parte de la doctrina y jurisprudencia mencionan esta posibilidad ya que consideran que el Fisco no puede ser flexible en el momento de analizar propuestas de acuerdo, porque esta sesgado a considerar lo emitido por la resolución general 970/01. Esto puede ocasionar que peligre la obtención de la mayoría necesaria para lograr el acuerdo, lo que significa que al concursado se le decrete la quiebra.

“Corresponde excluir al Fisco del cómputo del capital para la determinación de las mayorías necesarias para obtener la homologación del acuerdo que se propone a los acreedores, si el concursado se acogió -a los efectos del pago del crédito verificado- a un plan de facilidades de pago, pues lo contrario implicaría incluir a aquéllos que de antemano están imposibilitados de analizar sin condicionamientos las diversas propuestas, contraviniendo todo el sistema.

Es procedente la exclusión del crédito insinuado por el Fisco del cómputo de las mayorías necesarias para obtener el acuerdo, si el deudor se acogió al plan de facilidades de pago dispuesto por el citado organismo, pues si se incluyera a éste en la misma categoría de los restantes acreedores, la mayoría a obtener debería computarse sobre el total del capital, cuando en rigor solo sería negociable una fracción del mismo, incrementándose las

⁸³ Librería Diagonal S.A. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala A(CNCom)(SalaA) Fecha: 16/09/2003

mayorías previstas en el art. 45 de la ley concursal (Adla, LV-D, 4381), hipótesis inadmisibles en nuestro ordenamiento concursal.”⁸⁴

“No corresponde incluir a la AFIP en el cómputo de las mayorías previstas en la LC en cuanto a la porción quirografaria de su crédito. La exclusión del crédito mencionado tiene por finalidad evitar que la institución mencionada impida la obtención del acuerdo, cuando su acreencia, de acuerdo al régimen legal establecido por ella misma sólo podrá ser percibida, una vez homologado el acuerdo con arreglo a las facilidades de pago dispuesto por ese régimen legal”⁸⁵

No correspondería excluir al Fisco del cómputo de las mayorías

La ley de Concursos y Quiebras es clara respecto de aquellos acreedores que no participan en el cómputo de las mayorías para la obtención del acuerdo para acreencias quirografarias. Menciona el artículo 45 de la ley de Concursos y Quiebras:

Artículo 45: Plazo y Mayorías para la obtención del acuerdo para acreedores quirografarios...

Se excluye del cómputo (de las mayorías) al cónyuge, los parientes del deudor dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o adoptivos, y sus cesionarios dentro del año anterior a la presentación. Tratándose de sociedades no se computan los socios, administradores y acreedores que se encuentren respecto de ellos en la situación anterior. La prohibición no se aplica a los acreedores que sean accionistas de la concursada, salvo que se trate de controlantes de la misma.

Nótese que en ningún momento menciona al Fisco nacional, provincial o municipal como sujeto que debe ser excluido del cómputo de mayorías.

Tampoco me parece correcto que el deudor concursado deba condicionar su propuesta a la decisión unilateral del Fisco, solo pudiéndose adherir a lo estipulado por una resolución proveniente de este organismo.

Como menciona la mayor parte de la doctrina, los créditos fiscales son uno de los más importantes a la hora de determinar el éxito o el fracaso del concurso preventivo. Esto se agrava si en la propuesta dirigida a éste acreedor, no pueden existir quitas. Se sabe que el deudor no tiene la misma capacidad contributiva que un sujeto *in bonis*.

A mi modo de ver, la resolución 970 /01 va en contra de lo estipulado por el artículo 32 último párrafo, el cual menciona que *“la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá votar favorablemente en las condiciones que se fijen en las propuestas judiciales de acuerdos preventivos o resolutorios, por créditos quirografarios en tanto se otorgue al crédito fiscal idéntico tratamiento que al resto de las deudas quirografarias.”*

Si para obtener el acuerdo del Fisco Nacional hay que incluir en la propuesta los créditos verificados, declarados admisibles o en trámite de revisión, en trámite de verificación por incidente y no reclamados en la demanda de verificación, no me parece que sea un

⁸⁴ Inflight S.A. s/conc. prev. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala D(CNCom)(SalaD)
Fecha: 05/03/2002

⁸⁵ Frigorífico Regional San Antonio de Areco SACI s/Conc. Prev., CCom., SalaB, 17/12/2002

tratamiento igualitario respecto de las propuestas a otros acreedores quirografarios. Aquí se estaría privilegiando a las pretensiones fiscales respecto de otras acreencias.

No niego la importancia de la recaudación impositiva, pero también hay que reconocer aquí estamos frente a un contribuyente que está en cesación de pagos, cuya capacidad contributiva no es la misma que otro *in bonis*.

Acuerdo para créditos privilegiados

La resolución 970/01 regula un plan para créditos privilegiados que tenga el concursado con el Fisco. El acogimiento por parte del contribuyente concursado a este plan de pagos es facultativo, al mencionar la resolución en su artículo 15 que los contribuyentes *podrán* ajustarse a las pautas que se fijan en el presente título

La adhesión a este régimen podrá formalizarse por la totalidad de las deudas relativas a obligaciones impositivas y a recursos de la seguridad social, devengadas con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo.

Menciona esta resolución que la deuda por la que se solicitó el plan de facilidades de pago no devengaría intereses entre la fecha de presentación en concurso y la homologación del acuerdo preventivo, aplicándose los mismos con posterioridad a tal instancia y hasta la fecha de consolidación.

Los funcionarios facultados para autorizar el plan de pagos solicitado siguiendo las pautas de la resolución, son el Jefe del Departamento Concursos y Quiebras, los Directores Regionales o la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales, según corresponda. Salvo que la propuesta supere los cinco millones de pesos, en el cual los funcionarios habilitados para proceder con la autorización serán los subdirectores Generales de las Subdirecciones Generales de Operaciones Impositivas.

Hasta tanto se disponga la aceptación del plan, el responsable debería ingresar las cuotas de conformidad al plan propuesto.

Hay que recordar que la ley de Concursos y Quiebras menciona que si el deudor hubiese formulado una propuesta para acreedores privilegiados o alguna categoría de ellos y no hubiere obtenido la conformidad antes del vencimiento del período de exclusividad, sólo será declarado en quiebra si hubiese manifestado en el expediente que condicionaba la propuesta a acreedores quirografarios a la aprobación de las propuestas formuladas a acreedores privilegiados.

Novación

Las obligaciones con origen o causa anterior a la presentación en concurso preventivo son novadas. La novación implica la transformación de una obligación en otra, extinguiéndose la obligación anterior y creándose una nueva. Hay dos clases de novación: *subjetiva* y *objetiva*.⁸⁶

La novación subjetiva: por cambio del deudor.

⁸⁶ Negri, Carlos María y colaboradores. “Instituciones de Derecho Privado y de Derecho Económico” Ediciones Macchi. Pág. 116.

La novación objetiva: por cambio en el objeto de la obligación.

Aquí la novación es objetiva, porque aquellas acreencias anteriores a la presentación de concurso preventivo se transforman en la obligación de cumplir con el acuerdo homologado.

Menciona el artículo 55 de la ley de Concurso y Quiebras, respecto a la novación:

Artículo 55°. Novación. En todos los casos, el acuerdo homologado importa la novación de todas las obligaciones con origen o causa anterior al concurso. Esta novación no causa la extinción de las obligaciones del fiador ni de los codeudores solidarios.

Las acreencias quirografarias que tenga el concursado con el Fisco se verán novadas. Porque es necesario tener la conformidad de los acreedores quirografarios para la homologación del acuerdo preventivo.

Respecto del acuerdo por aquellas acreencias privilegiadas (por ejemplo tributos) es facultativo del contribuyente concursado adherirse al plan estipulado en la resolución 970/01. De acogerse al plan, estas serán novadas por la obligación de ingresar las cuotas.

Incumplimiento del acuerdo y caducidad del plan

Respecto del posible incumplimiento del acuerdo, la ley de concurso y Quiebras menciona en su artículo 63, que:

Artículo 63°.- Pedido y trámite. Cuando el deudor no cumpla el acuerdo total o parcialmente, incluso en cuanto a las garantías, el juez debe declarar la quiebra a instancia de acreedor interesado, o de los controladores del acuerdo. Debe darse vista al deudor y a los controladores del acuerdo. La quiebra debe declararse también, sin necesidad de petición, cuando el deudor manifieste en el juicio su imposibilidad de cumplir el acuerdo, en lo futuro.

La resolución es apelable; pero el recurso no suspende el cumplimiento de las medidas impuestas por los Artículos 177 a 199.

La resolución 970/01 contempló esta posibilidad y menciona en el artículo 29 causas por las cuales caduca el plan de pagos y el 30 las consecuencias de la caducidad.

Artículo 29°.- La caducidad operará de pleno derecho y sin necesidad de que medie intervención alguna por parte de este organismo, cuando:

- a) No se cumpla con lo establecido en el primer párrafo del artículo 6° a la fecha de presentación de los elementos mencionados en los puntos 1 y 2 del inciso a) del artículo 10.*
- b) No se dé cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 10, dentro del plazo que el mismo prevé.*
- c) Se produzca la falta de pago total o parcial de cuotas consecutivas a la fecha de vencimiento de la quinta de ellas, respecto de los planes de cuotas mensuales. A los*

efectos señalados, encontrándose impaga alguna cuota los pagos realizados con posterioridad se imputarán a la cuota impaga más antigua.

- d) Se verifique la falta de pago total o parcial de cualquiera de las cuotas a los ciento veinte días corridos contados desde sus respectivos vencimientos generales, en el supuesto de planes de cuotas que no sean mensuales.*
- e) Se produzca la falta de pago total o parcial de las cuatro últimas cuotas del plan acordado o de algunas de ellas, a los ciento veinte días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última.*
- f) No se mantengan las garantías a entera satisfacción de este organismo, efectuando en su caso, las complementaciones o sustituciones necesarias, así como las comunicaciones pertinentes en los plazos fijados a tal efecto en los Anexos II a VII de la presente resolución general, o no se constituyan, dentro de los plazos otorgados por el juez administrativo de conformidad con lo normado en el último párrafo del artículo 22.*
- g) Se declare la quiebra, sobreviniente por incumplimiento de los acuerdos para el avenimiento u otras causas.*

Artículo 30.- De producirse la caducidad prevista en el artículo anterior, este organismo denunciará en el expediente el incumplimiento del plan de pagos y podrá requerir la declaración de la quiebra o, en su caso, la formación de un nuevo proceso falencial, conforme a lo dispuesto en el artículo 227 de la Ley N° 24.522 y su modificatoria, iniciar y/o proseguir las acciones judiciales tendientes al cobro del total adeudado, así como efectuar la ejecución de las garantías constituidas.

RESULTADOS

Conclusiones

Sumario de Conclusiones

A través de estos cinco capítulos se analizó los puntos más conflictivos con respecto a la armonización de la ley de Concursos y Quiebras, con la ley de Procedimiento Fiscal.

A continuación se realiza el sumario de las conclusiones más importantes de cada tema:

El rol del síndico concursal

Respecto a la responsabilidad por el cumplimiento de la deuda ajena, plasmada en los artículos 6 inciso c y 8 incisos A y B de la ley de Procedimiento Fiscal, el síndico no será responsable. Esto es así porque no posee la administración del patrimonio del concursado. Siempre y cuando no se esté ante los supuestos especiales de separación de la administración.

El síndico deberá cumplir con la resolución 745/1999 y sus modificatorias.

El síndico también puede ser responsable en virtud del artículo 8 inciso e, si facilita por su culpa o dolo la evasión del tributo.

El Código Tributario de la Municipalidad prevé condiciones similares que la ley de Procedimiento Fiscal. El Código provincial, por su parte, no requiere de la administración del patrimonio del deudor para conceder la responsabilidad, configurando una situación que privilegia a la provincia violando el principio de igualdad de acreedores.

Verificación de Créditos Fiscales

El Fisco no está eximido de concurrir al proceso de verificación de sus acreencias fiscales.

Estas pueden consistir en impuestos, multas, intereses, etc.

Respecto a las acreencias impositivas, estas pueden ser determinadas por declaraciones juradas presentadas por el contribuyente. La declaración jurada tiene carácter declarativo, naciendo la obligación tributaria con la configuración del hecho imponible, el cual determinará si la acreencia es concursal o no.

Frente a tributos determinados por el procedimiento de determinación de oficio, el Fisco deberá probar la causa en la verificación de créditos, atenuándose de esta manera el principio de legalidad del que goza todo acto administrativo.

Para la verificación de créditos por Autónomos o Monotributo, no basta la presunción de no haber dado la baja el contribuyente. Hay que probar que se sigue efectuando las actividades alcanzadas.

Con respecto a los planes de pago, estos caducan al momento de la presentación de pagos, estando obligado el Fisco a verificar todo el monto del plan (restándole lo ya pagado) incluso las cuotas no vencidas aún.

Con el establecimiento de multas hay que respetar el derecho que tiene todo contribuyente a un debido proceso adjetivo. La multa deberá estar firme para poder verificada, y para que sea una acreencia concursal, el incumplimiento debe ser anterior a la presentación del concurso, siendo independiente la determinación administrativa de la multa. Finalmente, el sujeto concursado no está exonerado de ser multado, si su accionar así lo merece.

Los intereses resarcitorios merecen su morigeración en atención a la capacidad contributiva del concursado, distinta a la de un sujeto sin desequilibrio patrimonial. Lo contrario implicaría un castigo para el concursado y para los demás acreedores. Altas tasas de interés perjudican la posibilidad de llegar a un acuerdo preventivo. No es inconstitucional la morigeración de las tasa de interés resarcitorio, porque esta no la fija la ley, sino la Secretaría de Hacienda.

Respecto a los privilegios establecidos por la legislación concursal, se puede afirmar que los impuestos tienen privilegio general, mientras que los conceptos por multas e intereses resarcitorios, son quirografarios.

Fuero de Atracción

La ley de Procedimiento Fiscal prevé vías para apelar las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y sus accesorios. La apelación se realiza en la esfera administrativa.

La jurisprudencia mayoritaria determina que los procesos seguidos en la órbita administrativa no estarían alcanzados por el fuero de atracción.

Si el contribuyente decide iniciar la demanda contenciosa, llevando la causa a la instancia judicial, esta no será atraída por ser el contribuyente actor, y no demandado.

Prescripción

La prescripción de las obligaciones tributarias esta reglado por la ley de Procedimiento Fiscal. Esta norma entra en conflicto frente al concurso preventivo, ya que el plazo de prescripción que contempla la ley de Concursos y Quiebras es menor.

Es importante como antecedente el fallo Zanella San Luis S.A.I.C. c/DGI. Pensar que las acreencias fiscales se rigen por sus propias normas en cuanto a prescripción, viola el principio de igualdad de acreedores, y permite que por más tiempo existan pasivos ocultos, con la inseguridad que ello significa.

Respecto a las causales de suspensión o interrupción, son validas las establecidas por la ley de Procedimiento Fiscal, ya que el Fisco se puede ver impedido de verificar su crédito porque el contribuyente decida apelar sus resoluciones por vía administrativa.

Propuestas de acuerdo

La AFIP mediante la resolución 970/01 y sus modificatorias ha establecido un plan de pagos para los contribuyentes concursados y aquellos fallidos que cuenten con el avenimiento de todos sus acreedores.

La propuesta de acuerdo contenida en esta resolución es abusiva, ya que no lo concede al concursado la posibilidad de negociar un acuerdo con el Fisco y viola la igualdad de trato a los acreedores al incluir créditos que no han sido reclamados en la demanda de verificación. Al ser la categorización de acreedores una facultad que tiene el concursado, puede formar una categoría agrupando en ella las acreencias del Fisco. Pero puede peligrar la obtención a tiempo de la conformidad por parte del organismo.

Si se acoge al plan propuesto por la AFIP si cuestionamientos, se presupone la aceptación implícita del Fisco a la propuesta de acuerdo. La AFIP no podría negar lo que ella misma emitió por resolución debiendo tenerse por tácita su aceptación.

Otra opción sostenida por la doctrina es la exclusión del cómputo de las mayorías al Fisco, opción improcedente porque la ley es taxativa cuando menciona qué acreedores son excluidos del cómputo de mayorías.

La resolución 970/01 regula un plan para créditos privilegiados que tenga el concursado con el Fisco. El acogimiento por parte del contribuyente concursado a este plan de pagos es facultativo.

De producirse la caducidad del plan, el Fisco nacional podrá pedir la quiebra.

Cuadro comparativo con los puntos más conflictivos entre las dos legislaciones y la solución propuesta

Se adjunta un cuadro en donde se exponen los puntos de conflicto más relevantes que surgieron durante el desarrollo del trabajo. La idea de esta tabla es mostrar en forma comparativa las conclusiones que se expusieron en el apartado anterior.

Puntos más conflictivos	Ley de Concursos y Quiebras	Ley de Procedimiento Fiscal y Leyes relacionadas.	Solución
El síndico concursal.	Las funciones y deberes del síndico concursal están distribuidos por todo el articulado de la Ley de Concursos y Quiebras.	Plantea un caso de responsabilidad por deuda ajena en los artículos 6° y 8°.	En el concurso preventivo el deudor continúa con la administración de su patrimonio, no existe desapoderamiento. Puede el Juez del Concurso decretar la separación al concursado de la administración de su patrimonio (artículo 17 Ley de Concursos y Quiebras). Si el síndico es designado co - administrador, veedor o interventor, será responsable por el cumplimiento de las obligaciones fiscales en forma personal y solidaria con el deudor.
	Son causas de remoción del síndico la negligencia, falta grave, o mal desempeño de sus funciones. La remoción compete al Juez. (Artículo 255).	La ley de procedimiento prevé en el artículo 8 inciso E la responsabilidad solidaria con el deudor del tercero, aun cuando no tuviera deberes tributarios a su cargo, que por su culpa o dolo facilite la evasión del tributo.	El síndico por su mal desempeño puede ser removido de su cargo y poder declararse su responsabilidad solidaria en virtud de la artículo 8 inciso E.
Verificación de créditos fiscales	Todos los acreedores deben concurrir al proceso de verificación de créditos del artículo 32.	Las acreencias fiscales pueden provenir de impuestos, multas e intereses.	El Fisco deberá concurrir a la verificación de créditos cuando sus acreencias estén firmes en instancia administrativa, y tanto el hecho imponible para los impuestos, como el incumplimiento para las sanciones, sean anteriores a la presentación en concurso. Con respecto a las sanciones, existe disparidad de criterios respecto a si es la resolución administrativa lo que determina el momento en que nace la acreencia (lo

			que implicará si forma parte del concurso o no) o el incumplimiento. Considero que es el incumplimiento la causa de la sanción y, por lo tanto, la de la acreencia. Respecto de los intereses resarcitorios (artículo 37 Ley de Procedimiento Fiscal), podrá el juez morigerar la tasa, sin que esto sea anticonstitucional. El fundamento de esta reducción es que la tasa es muy alta frente a las de otras acreencias, dificultando la superación de la cesación de pagos.
	Todos los acreedores en el pedido de verificación deben acreditar monto, causa y privilegios.	En los casos de acreencias determinadas por el procedimiento de determinación de oficio, la boleta de deuda goza de presunción de legitimidad, al ser un instrumento público. (Ley de Procedimiento Administrativo).	El Fisco tendrá que probar la causa de sus acreencias, perdiendo fuerza la presunción de legitimidad del que goza todo acto administrativo. En el caso de acreencias determinadas por el procedimiento de determinación de oficio, una vez firmes, podrán presentarse a la verificación. Pero el Fisco tendrá que acreditar y probar el por qué de la determinación, el cual es desconocido para el resto de los acreedores.
	El concursado no puede realizar actos a título gratuito o que importen alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación. Artículo 16 primer párrafo.	En virtud del artículo 32 de la Ley de Procedimiento Fiscal, la AFIP está facultada para conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas. Los distintos planes en sus respectivas resoluciones prevén su caducidad ante la falta del ingreso de las cuotas del contribuyente.	El deudor no puede continuar con el pago de las cuotas de planes de pago vigentes al momento de la presentación en concurso, porque al hacerlo implicaría mejorar la situación del Fisco como acreedor, al ser este un acreedor por una acreencia (lo adeudado en los planes de pago) anterior a la presentación. Dado que la caducidad no es imputable al deudor, (porque así lo dispone la ley), no deberían decaer los beneficios de los planes de pago.
Fuero de atracción	La apertura del concurso produce la radicación ante el juez del concurso de todos los juicios de contenido patrimonial contra el concursado. Artículo 21 de esta Ley.	La Ley de Procedimiento Fiscal posibilita la continuación de las causas dentro de la esfera administrativa, al prever la apelación de resoluciones que determinen tributos, multas o intereses, ante la misma Administración Federal o ante el Tribunal Fiscal de la Nación.	Si el contribuyente decide apelar en instancia administrativa una determinación de impuestos o multas, las causas no serán atraídas por el fuero de atracción por encontrarse en instancia administrativa. Esas acreencias aún no están firmes y el contribuyente goza del derecho a un debido proceso adjetivo. Esto último implica que el contribuyente tiene derecho a ser oído, a ofrecer pruebas y a obtener una sentencia fundada.
	El fuero de atracción	La Ley de	Esta causa no será atraída por el

	<p>procede ante las causas en las cuales el contribuyente no sea "actor", al mencionar el artículo "todos los juicios de contenido patrimonial contra el concursado" Artículo 21 de esta Ley.</p>	<p>Procedimiento Fiscal estableció el recurso de demanda contenciosa, en el cual se interpone demanda contra el Fisco Nacional, ante juez nacional respectivo, contra resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materias de multas, repetición de tributos, o al no obtener resolución administrativa.</p>	<p>instituto del fuero de atracción porque el contribuyente sería actor, y no demandado. Salvo que sea el mismo Fisco el que apele ante una determinación en los recursos dentro de la esfera administrativa contraria a sus intereses.</p>
Prescripción	<p>Menciona el artículo 56° 6° párrafo de esta Ley. El pedido de verificación tardía debe deducirse por incidente mientras tramite el concurso o, concluido este por la acción individual que corresponda, dentro de los dos años de la presentación en concurso. Vencido este plazo prescriben las acciones del acreedor.</p>	<p>La Ley de Procedimiento Fiscal en su artículo 56 prevé que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: por el transcurso de cinco años (contribuyentes inscriptos o quienes no tienen obligación legal de inscribirse) y diez años (contribuyentes no inscriptos).</p>	<p>En virtud del principio de igualdad de acreedores (pars condicio creditorum) y para facilitar la superación del estado de cesación de pagos, el plazo para que prescriban las acciones del Fisco para iniciar la verificación tardía de sus acreencias es de dos años. Se aplica el plazo de la Ley de Concursos y Quiebras. Pero dado que las acreencias fiscales pueden encontrarse en instancias recursivas dentro de la esfera administrativa, correspondería admitir causales de suspensión o interrupción.</p>
Propuestas de acuerdo	<p>Menciona parte del artículo 43° de esta Ley, que el deudor gozará de un período de exclusividad para formular propuestas de acuerdo preventivo por categorías a sus acreedores y obtener de ellos la conformidad. Las propuestas pueden consistir en quita, espera, etc.</p>	<p>La AFIP puede conceder planes de pagos a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico – financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones (artículo 32 Ley de Procedimiento Fiscal).</p>	<p>Este plan es abusivo porque obliga al contribuyente concursado a incluir acreencias que no fueran reclamadas en la demanda de verificación, mientras que proponer otra propuesta de acuerdo puede dificultar la obtención de la conformidad del Fisco. Considero que perjudica al deudor el hecho de tener que acogerse "si o si" al plan de pago propuesto por la resolución 970/01. Se sabe que el concursado no tiene la misma capacidad contributiva que otro contribuyente. Y no permitirle negociar un acuerdo con el Fisco (salvo adherirse al propuesto por éste), no</p>

		La AFIP, mediante la resolución 970/01 y modificatorias ha establecido un plan de pagos para los contribuyentes concursados y quebrados.	ayuda a la superación de su estado de cesación de pagos.
--	--	--	--

Cuadro comparativo con los artículos de la ley de Concursos y Quiebras y su implicancia con las acreencias fiscales

El propósito de esta tabla es exponer aquellos artículos de la ley de Concursos y Quiebras relevantes con el trabajo desarrollado. En otras palabras, los artículos que regulan el Concurso Preventivo y que tienen implicancia con las acreencias fiscales. Aquellos que no tienen relación directa con las acreencias fiscales no se mencionan, para no hacer redundante la tabla.

Ley de Concursos y Quiebras Artículos relevantes para el análisis		Resumen de los puntos más importantes del artículo, a los fines de este trabajo.	Implicancia para las acreencias fiscales
Artículo 1	<i>Cesación de Pagos</i>	El estado de cesación de pagos, cualquiera sea su causa y la naturaleza de las obligaciones que afecte, es presupuesto para la apertura de los concursos regulados en la ley 24522 de Concursos y Quiebras.	El estado de cesación de pagos afecta el cumplimiento de todas las obligaciones exigibles. Entre ellas las tributarias.
	<i>Universalidad</i>	El concurso produce sus efectos sobre la totalidad del patrimonio del deudor, salvo las exclusiones legalmente establecidas respecto de bienes determinados.	La universalidad, en su expresión subjetiva, abarca a todos los acreedores del deudor, entre ellos, el Fisco.
Artículo 2	<i>Sujetos Comprendidos</i>	Pueden ser declarados en concurso las personas de existencia visible, las de existencia ideal de carácter privado y aquellas sociedades en las que el Estado nacional, provincial, o municipal sea parte. Se consideran comprendidos el patrimonio del fallecido, mientras se mantenga separado del patrimonio de los sucesores, y los deudores domiciliados en el extranjero respecto de los bienes existentes en el país.	Según las características del sujeto en concurso, serán las acreencias fiscales a verificar. Habrá que analizar qué tributos está inscripto el contribuyente concursado.
Artículo 11	<i>Requisitos del Pedido</i>	Son requisitos formales de la petición de concurso	Dos requisitos para la presentación son: acompañar

		<p>preventivo: 3) Acompañar copia de los balances u otros estados contables exigidos al deudor por las disposiciones legales que rijan la actividad.</p> <p>4) Acompañar nómina de acreedores, con indicación de sus domicilios, montos de los créditos, causas, vencimientos, codeudores, fiadores o terceros obligados o responsables y privilegios.</p>	<p>un estado detallado y valorado del activo y pasivo actualizado a la fecha de presentación, y adjuntar una nómina de acreedores indicando domicilio, monto de los créditos, causa, vencimiento, privilegio, etc. Al constituir los impuestos a pagar un pasivo, estos deberán ir detallados en el pasivo que el concursado informa. Además deberá acompañar una nómina respecto de las acreencias fiscales.</p>
Artículo 14	<i>Contenido Resolución de Apertura</i>	<p>Cumplidos en debido tiempo los requisitos legales, el juez debe dictar resolución que disponga: La declaración de apertura del concurso preventivo, La designación de la audiencia para el sorteo del síndico. La fijación de la fecha hasta la cual los acreedores deberán presentar sus pedidos de verificación al síndico. La orden de publicar edictos. La fecha en la cual el síndico deberá presentar el informe individual y el informe general.</p>	<p>El síndico tendrá obligaciones para con las acreencias fiscales. El Fisco como acreedor deberá presentarse a la verificación de créditos. Recordar la obligación de incorporar la C.U.I.T. en los edictos de acuerdo a la resolución general 745/199 y sus modificatorias. En el informe individual y el informe general se detallará, junto a los demás pasivos, las acreencias fiscales.</p>
Artículo 15	<i>Administración del concursado</i>	<p>El concursado conserva la administración de su patrimonio, bajo la vigilancia del síndico.</p>	<p>Recordar que el síndico al no poseer la administración del patrimonio, no se le extiende la responsabilidad personal y solidaria. (Artículos 6° y 8° Ley de Procedimiento Fiscal).</p>
Artículo 16	<i>Actos Prohibidos. Actos Sujetos a autorización</i>	<p>El concursado no puede realizar actos a título gratuito o que importen alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación.</p>	<p>Ver comentario relacionado con el artículo 17. El deudor no podrá seguir pagando los planes de pago impositivos (en caso de estar sujeto a alguno de ellos) porque no puede alterar la situación de los acreedores anteriores a la presentación. Si lo hiciese, favorecería al Fisco respecto de otros acreedores. Los planes caducarán, pero la causa de la caducidad será ajena a la voluntad del deudor.</p>
Artículo 17	<i>Actos Ineficaces. Separación de la Administración. Limitación</i>	<p>Los actos cumplidos en violación a lo dispuesto por el artículo 16 son ineficaces respecto a los acreedores. Cuando el deudor contravenga lo establecido en el artículo 16, cuando viaje al exterior sin</p>	<p>Por ejemplo, el pago de una cuota de un plan de pago, cuya adhesión es anterior a la presentación en concurso, sería un acto ineficaz. Si el síndico es designado coadministrador, veedor o interventor del</p>

		autorización judicial, oculte bienes, omita informar al juez o al síndico cuando lo requieran, incurra en falsedad o realice algún acto en perjuicio evidente a los acreedores, el Juez puede separarlo de la administración por auto fundado y designar un reemplazante. De acuerdo a las circunstancias del caso, el juez puede designar un coadministrador, un veedor o un interventor.	patrimonio del concursado, quedará sujeto a la responsabilidad que consagran los artículo 6° y 8° de la ley de Procedimiento Tributario.
Artículo 19	<i>Intereses</i>	La presentación en concurso produce la suspensión de los intereses que devengue todo crédito de causa o título anterior a ella.	Esto implica que también se suspendan los intereses que Devenguen las obligaciones tributarias a partir de la presentación. Los intereses resarcitorios están receptados en el artículo 37 de la Ley de Procedimiento Tributario 11683.
Artículo 21	<i>Juicios contra el concursado</i>	La apertura del concurso preventivo produce: La radicación de todos los juicios de contenido patrimonial contra el concursado. El actor podrá pretender verificar su crédito conforme a lo dispuesto por el artículo 32 y concs. o continuar con el trámite de los procesos de conocimiento hasta el dictado de una sentencia.	Las causas que se ventilen en el ámbito de la administración no son atraídas por el fuero de atracción. Recordar que una demanda contenciosa iniciada por el contribuyente (artículo 82 Ley de Procedimiento Tributario) no será atraída por el fuero de atracción por revestir este el carácter de actor y no demandado.
Artículo 27	<i>Edictos</i>	La resolución de apertura del concurso preventivo se hace conocer mediante edictos que deben publicarse durante cinco días. Los edictos deben contener los datos referentes a la identificación del deudor y de los socios ilimitadamente responsables; los del juicio y su radicación; el nombre y domicilio del síndico, la intimación a los acreedores para que formulen sus pedidos de verificación y el plazo y domicilio para hacerlo.	Respecto a los edictos, recordar que la resolución 745/1999 dispuso la inclusión de la C.U.I.T. del concursado en los edictos.
Artículo 28	<i>Establecimientos en otra Jurisdicción</i>	Para la publicación de edictos en establecimientos en otra jurisdicción, ver comentario del artículo 27.	Respecto a los edictos, recordar que la resolución 745/1999 dispuso la inclusión de la C.U.I.T. del concursado en los edictos.
Artículo 32	<i>Solicitud de Verificación</i>	Todos los acreedores por causa o título anterior a la	El Fisco está obligado, como todo acreedor, a cumplir con el

		<p>presentación y sus garantes deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegios. El pedido de verificación produce los efectos de la demanda judicial, interrumpe la prescripción e impide la caducidad del derecho y la instancia.</p>	<p>procedimiento de verificación de créditos. Para ello solo podrá presentar ante el síndico el pedido de verificación de acreencias que estén firmes en instancia administrativa (Artículo 79 Ley de Procedimiento Fiscal). Las acreencias fiscales pueden corresponder a impuestos, intereses y multas. El hecho imponible para los impuestos, y el incumplimiento para las multas, debe haber ocurrido antes de la presentación en concurso. Si son posteriores, constituyen acreencias pos concursales y no forman parte del proceso. Para los tributos determinados por el procedimiento de determinación de oficio (artículo 16 ley de Procedimiento Fiscal) por base presunta, el Fisco deberá justificar el uso de presunciones. Se atenúa la presunción de legitimidad del que goza todo acto administrativo.</p>
Artículo 33	<i>Facultad de información</i>	<p>El síndico debe realizar todas las compulsas necesarias en los libros y documentos del concursado y, cuando corresponda, en los del acreedor. Puede, asimismo, valerse de todos los elementos de juicio que estime útiles y, en caso de negativa a suministrarlos, solicitar del Juez de la causa las medidas pertinentes.</p>	<p>El síndico en virtud de éste artículo y del 275 (deberes y facultades del síndico) puede requerir toda la información a los organismos fiscales, para la determinación del crédito a verificar. También puede solicitarle información al contribuyente concursado con el fin de determinar la acreencia.</p>
Artículo 34	<i>Período de Observación de créditos</i>	<p>Durante los diez días siguientes al vencimiento del plazo para solicitar la verificación, el deudor y los acreedores que lo hubieren hecho podrán revisar los legajos y formular por escrito impugnaciones y observaciones respecto de las solicitudes formuladas.</p>	<p>El Fisco está legitimado como todo otro acreedor para formular impugnaciones y observaciones.</p>
Artículo 35	<i>Informe Individual</i>	<p>Vencido el plazo para la formulación de observaciones por parte del deudor y los acreedores, el síndico deberá realizar un informe sobre cada</p>	<p>De existir acreencias fiscales, el síndico deberá redactar un informe sobre la solicitud de verificación del Fisco, cumpliendo con lo establecido</p>

		solicitud de verificación en particular, el que deberá ser presentado al juzgado. Se debe consignar el nombre completo de cada acreedor, su domicilio real y el constituido, monto y causa del crédito, privilegio y garantías invocados; además, debe reseñar la Información obtenida, las observaciones que hubieran recibido las solicitudes y expresar, respecto de cada crédito opinión fundada sobre la procedencia de la verificación del crédito y el privilegio.	en este artículo de la ley de ley, al igual que con cualquier otro acreedor. No cumplir con ello, podría ser una causa de remoción.
Artículo 36	<i>Resolución Judicial</i>	Dentro de los diez días de presentado el informe por parte del síndico, el juez decidirá sobre la procedencia de las solicitudes formuladas por los acreedores. El crédito o privilegio no observados por el síndico, el deudor o los acreedores es declarado verificado, si el juez lo estima procedente. Cuando existan observaciones, el juez debe decidir declarando admisible o inadmisibles el crédito o el privilegio. Estas resoluciones son definitivas a los fines del cómputo en la evaluación de mayorías y base del acuerdo.	El Juez deberá dictar sentencia respecto de los créditos fiscales de igual forma que cualquier otro crédito, declarándolo verificado, admisible (si hubiesen impugnaciones y observaciones) no verificado o inadmisibles.
Artículo 37	<i>Efectos de la resolución</i>	La resolución que declara verificado el crédito y, en su caso, el privilegio, produce los efectos de la cosa juzgada, salvo dolo. La que declara admisible o inadmisibles puede ser revisada a petición del interesado, formulada dentro de los veinte días siguientes a la fecha de la resolución prevista en el art. 36. Vencido este plazo, sin haber sido cuestionada, queda firme y produce también los efectos de cosa juzgada, salvo dolo.	El Fisco podrá iniciar un recurso de revisión ante el mismo Juez de concurso, quien lo tramita y resuelve. Solo podrá interponer recurso de revisión cuando su acreencia sea declarada no verificada o no admisible por el Juez concursal. Si el crédito es declarado verificado, o admisible, no habría perjuicio para el Fisco por lo que no le correspondería iniciar recurso de revisión.
Artículo 39	<i>Informe General del Síndico</i>	Treinta días después de presentado el informe individual de los créditos, el síndico debe presentar un informe general, el que contiene: 3) La composición	Deberá el Síndico incluir en la composición del pasivo las acreencias fiscales.

		del pasivo, que incluye también, como previsión, detalle de los créditos que el deudor denunciara en su presentación y que no se hubieren presentado a verificar, así como los demás que resulten de la contabilidad o de otros elementos de juicio verosímiles. 9) Opinión fundada respecto del agrupamiento y clasificación que el deudor hubiere efectuado respecto de los acreedores.	
Artículo 40	<i>Observaciones al informe</i>	Dentro de diez días de presentado el informe previsto en el artículo 39, el deudor y quienes hayan solicitado verificación pueden presentar observaciones al informe; son agregadas sin sustanciación y quedan a disposición de los interesados para consulta.	El Fisco está legitimado para efectuar observaciones al Informe General del Síndico.
Artículo 41	<i>Clasificación y agrupamiento de acreedores en categorías</i>	Dentro de los diez días contados a partir de la fecha en que debe ser dictada la resolución prevista en el artículo 36, el deudor debe presentar a la sindicatura y al juzgado una propuesta fundada de agrupamiento y clasificación en categorías de los acreedores verificados admisibles, la naturaleza de las prestaciones correspondientes a los créditos, el carácter privilegiado o quirografarios, o cualquier otro elemento que pueda determinar agrupamiento o categorización, a efectos de poder ofrecer propuestas diferenciadas de acuerdo preventivo.	Al ser la categorización facultativa para el deudor, este podrá realizar categorías con las acreencias fiscales quirografarias. Podría agrupar en una categoría las acreencias del Fisco nacional, provincial o municipal. Se presenta conflictos con la resolución 970/01, la cual establece un plan de pagos a sujetarse por las acreencias del Fisco nacional.
Artículo 43	<i>Período de exclusividad. Propuestas de Acuerdo</i>	Dentro de los noventa días desde que quede notificada por ministerio de la ley la resolución prevista en el artículo anterior, o dentro del mayor plazo que el Juez determine, el deudor gozará de un período de exclusividad para formular propuestas de acuerdo preventivo por	Respecto de lo créditos fiscales quirografarios existen tres posibilidades: 1) El concursado efectúa propuestas diferenciadas a los acreedores fiscales quirografarios. 2) El concursado efectúa propuestas diferenciadas a los acreedores fiscales quirografarios, adhiriéndose a lo establecido

		<p>categorías a sus acreedores y obtener de éstos la conformidad según el régimen previsto en el artículo 45.</p>	<p>en la resolución general 970/01 3) Excluir al Fisco de las mayorías. La resolución 970/01 establece condiciones abusivas para la obtención del acuerdo preventivo.</p>
Artículo 44	<i>Acuerdo para acreedores privilegiados.</i>	<p>El deudor puede ofrecer propuesta de acuerdo que comprenda a los acreedores privilegiados o de alguna categoría de éstos.</p>	<p>Es facultativo del deudor proponer un acuerdo para las acreencias fiscales privilegiadas (impuestos y multas). Recordar que si condiciona la propuesta a acreedores quirografarios al logro de la conformidad en la propuesta a acreedores privilegiados, y ésta última no es lograda, el Juez decretará la quiebra.</p>
Artículo 45	<i>Plazo y mayorías para la obtención del acuerdo para acreedores quirografarios.</i>	<p>Para obtener la aprobación de la propuesta de acuerdo preventivo, el deudor deberá acompañar al juzgado, hasta el día del vencimiento del período de exclusividad, el texto de la propuesta con la conformidad.</p>	<p>Si el deudor no presenta las conformidades a las propuestas por los acreedores quirografarios, será declarado en quiebra. Pueden existir dificultades en la obtención de la conformidad por parte del Fisco. Mediante la resolución 970/01 se diseñó un plan para las acreencias fiscales. Este plan es abusivo, puesto que para lograr la conformidad implica la inclusión de acreencias que no han sido reclamadas en la demanda de verificación. Aceptar el plan presupone la conformidad por parte del Fisco.</p>
Artículo 46	<i>No obtención de la conformidad</i>	<p>Si el deudor no presentara en el expediente, en el plazo previsto, las conformidades de los acreedores quirografarios bajo el régimen de categorías y mayorías previstas en el artículo 45, será declarado en quiebra.</p>	<p>Si el deudor no presenta en el plazo previsto las conformidades de los acreedores quirografarios (entre ellos el Fisco por sus acreencias quirografarias) bajo el régimen de categorías y mayorías puede ser declarado en quiebra.</p>
Artículo 47	<i>Acuerdo para acreedores privilegiados</i>	<p>Si el deudor hubiere formulado propuesta para acreedores y no hubiere obtenido, antes del vencimiento del período de exclusividad, la conformidad de las mayorías necesarias de los acreedores privilegiados, solo será declarado en quiebra si hubiese manifestado en el expediente que condicionaba la propuesta a acreedores quirografarios a la aprobación</p>	<p>Recordar que el deudor, si no obtiene la conformidad de los acreedores privilegiados (entre ellos el Fisco por impuestos y multas) solo será declarado en quiebra si condiciona la propuesta de acreedores quirografarios a la aprobación de las propuestas formuladas a los acreedores privilegiados.</p>

		de las propuestas formuladas a acreedores privilegiados.	
Artículo 49	<i>Existencia de acuerdo</i>	Dentro de los tres días de presentadas las conformidades correspondientes, el Juez dictará resolución haciendo saber la existencia de acuerdo preventivo.	En Juez verificará que se hayan obtenido las mayorías necesarias para la aprobación de las propuestas. Puede generar problema la no obtención de la conformidad por parte del Fisco
Artículo 50	<i>Impugnación</i>	Los acreedores con derecho a voto y, quienes hubieren deducido incidente, por no haberse presentado en término, o por no haber sido admitidos sus créditos quirografarios, pueden impugnar el acuerdo, dentro del plazo de cinco días siguientes a que quede notificada por ministerio de la ley la resolución del artículo 49.	El Fisco estaría legitimado, presentada alguna de las causales del artículo 50, a formular impugnaciones al acuerdo.
Artículo 51	<i>Resolución</i>	Tramitada la impugnación si el Juez la estima procedente, en la resolución que dicte debe declarar la quiebra. Si la juzga improcedente, debe proceder a la homologación del acuerdo.	Si un acreedor efectuó una impugnación (puede ser el Fisco) y el juez la estima procedente, declarará la quiebra.
Artículo 52	<i>Homologación</i>	Si no se deducieron impugnaciones, o rechazadas las interpuestas, el Juez debe homologar el acuerdo.	El Fisco como acreedor está legitimado para efectuar impugnaciones.
Artículo 55	<i>Novación</i>	El acuerdo homologado importa la novación de todas las obligaciones con origen o causa anterior al concurso.	Esto implica que de existir acreencias fiscales pre - concursales, estas quedarían novadas.
Artículo 56	<i>Aplicación a todos los Acreedores</i>	El acuerdo homologado produce efectos respecto de todos los acreedores quirografarios cuyos créditos se hayan originado por causa anterior a la presentación.	Las acreencias fiscales quirografarias son los intereses.
	<i>Verificación tardía</i>	Los efectos del acuerdo homologado se aplican a los acreedores que no hubieren solicitado verificación, una vez que hayan sido verificados o declarados admisibles. El pedido de verificación tardía se debe deducir por incidente mientras tramite el concurso, o por la acción individual que corresponda, dentro de los dos años de la presentación en concurso. Vencido este plazo	El efecto también incluye a las acreencias fiscales. Recordar que la prescripción aplicable es la concursal, no la determinada por la Ley de Procedimiento Fiscal 11683 para las acreencias fiscales. Por lo tanto, por aquellas acreencias fiscales anteriores a la presentación por las cuales el Fisco no se presentó a la verificación de créditos o mediante incidente de

		prescriben las acciones del deudor.	verificación tardía, prescriben a los dos años de realizada la presentación.
Artículo 57	<i>Acuerdos para acreedores privilegiados</i>	Los efectos de las cláusulas que comprenden a los acreedores privilegiados se producen, únicamente, si el acuerdo resulta homologado.	Esto abarca a las acreencias Fiscales privilegiadas, si el deudor realizó una propuesta de acuerdo para estas acreencias.
Artículo 60	<i>Nulidad - Sujetos y términos</i>	El acuerdo homologado puede ser declarado nulo a pedido de cualquier acreedor, dentro del plazo de caducidad de seis meses, contados a partir del auto que dispone la homologación del acuerdo.	El Fisco está legitimado para pedir la nulidad.
Artículo 62	<i>Nulidad - Otros Efectos</i>	La nulidad del acuerdo produce, además, los siguientes efectos: 2) Los acreedores recuperan los derechos que tenían antes de la apertura del concurso. Si hubieran recibido pagos a cuenta del cumplimiento del acuerdo, tienen derecho a cobrar en proporción igual a la parte no cumplida.	Renacerían las acreencias que estaban antes novadas. Esto sucedería con las acreencias fiscales. El Fisco podrá exigir lo adeudado menos lo efectivamente pagado.
Artículo 63	<i>Incumplimiento - Pedido y Trámite</i>	Cuando el deudor no cumpla el acuerdo parcialmente, el Juez debe declarar la quiebra a instancias de acreedor interesado, o de los controladores del acuerdo.	El Fisco puede pedir la quiebra si el deudor incumple el acuerdo.
Artículo 246	<i>Crédito con privilegio general</i>	Son créditos con privilegio general: 4) El capital por impuestos y tasas adeudados al fisco nacional, provincial o municipal.	Deberá tenerse en cuenta este privilegio a la hora de verificar el crédito de impuestos, formular propuestas de acuerdo, etc.
Artículo 248	<i>Créditos comunes o quirografarios</i>	Los créditos a los que no se reconocen privilegios son comunes o quirografarios.	Ejemplo de esta clase de créditos son las multas.
Artículo 255	<i>Síndico - Remoción</i>	Son causas de remoción del síndico la negligencia, falta grave, o mal desempeño de sus funciones.	Ante un caso de falta grave podría llegar a alcanzarlo la responsabilidad prevista en el artículo 8 inciso E.

Cuadro comparativo de objetivos y resultados alcanzados

A modo de cierre, se adjunta la siguiente tabla. En la misma se cita los objetivos formulados para el presente trabajo. Para cada uno de ellos se expone brevemente el resultado alcanzado.

OBJETIVO		RESULTADO
<i>General</i>	Lograr una interpretación armónica de la ley de Concurso y Quiebras 24522 y de la ley de Procedimiento Fiscal 11683, desarrollando una solución a todos los puntos conflictivos entre ambas, teniendo como límite el Concurso Preventivo y considerando al Fisco como acreedor.	A través de todo el trabajo se analizó en simultáneo las dos leyes, se identificó los puntos de conflictos que entre ellas existen, desarrollando un criterio de solución. Siempre sin salir del procedimiento de concurso preventivo y considerando a las acreencias fiscales como parte del pasivo concursal. Finalmente se pudo lograr una interpretación armónica de ambas leyes, como se ilustra en las últimas tablas.
<i>Específico</i>	Identificación y análisis de todos los puntos existentes de conflicto entre ambas legislaciones vigentes al 31 de enero de 2005. Identificar en cuáles etapas del concurso participa activamente el Fisco, dada su calidad de acreedor.	Se identificaron 5 puntos de conflicto: Los deberes del síndico, la verificación de créditos, el fuero de atracción, la prescripción y las propuestas de acuerdo. Todos ellos se analizaron, identificando como participa el Fisco y que deberes tiene que cumplir dado su calidad de acreedor.
<i>Específico</i>	Recopilación de jurisprudencia con decisiones dispares respecto a cada punto conflictivo identificados anteriormente, agrupándola y analizándola de acuerdo a los fallos de los magistrados.	Se investigó, seleccionó y analizó jurisprudencia de distintos tribunales: juzgados, cámaras, Corte Suprema de Justicia de la Nación, Tribunal Fiscal. Se la agrupó siguiendo la tesis de cada fallo. La jurisprudencia consultada está detallada en la sección “Bibliografía y Jurisprudencia por Capítulo”.
<i>Específico</i>	Ilustrar cada punto conflictivo con un análisis de doctrina especializada para hacer un contraste de opiniones referido al tema vinculante.	Todo el análisis y lo desarrollado tuvo soporte doctrinario. No solo se citó criterios de doctrina favorables con las conclusiones arribadas, también se menciona opiniones contrarias, para tener una visión más completa del tema en cuestión. La doctrina consultada puede verse en la sección “Bibliografía y Jurisprudencia por Capítulo”.
<i>Específico</i>	Por cada punto conflictivo, esgrimir una opinión fundada y una solución, adhiriendo o rechazando las posturas adoptadas por la doctrina y fallos.	Finalmente, se sentó un criterio por cada una de las cinco controversias más importantes. Estas conclusiones tienen como base algunos de los fallos y autores consultados. Las conclusiones pueden verse en la sección “Conclusiones”.

PARTES FINALES

GLOSARIO

A

A.F.I.P	La Administración Federal de Ingresos Públicos es el resultado de la fusión de la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva. Es un ente autárquico en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación. La A.F.I.P es el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación. Más información consultar Decreto 618/1997.
Acreedor	<i>Cuando entre dos sujetos existe una relación obligacional, el sujeto pasivo es llamado deudor u obligado, y el sujeto activo, acreedor o titular del crédito.</i> ⁸⁷ El acreedor tiene derecho a que se le satisfaga una deuda.
Acreencia	Deuda que uno (el acreedor) tiene a su favor.
Actor (Contribuyente)	<i>Persona que inicia un juicio a través de la demanda.</i> ⁸⁸ En el contexto del presente trabajo, el contribuyente.
Admisibles (créditos)	Cuando el juez en la Resolución de Créditos decide habilitar al titular de un crédito a participar en la decisión de las propuestas de acuerdo. Respecto de éste crédito el síndico dictaminó desfavorablemente o hubo impugnaciones u observaciones previo a la resolución judicial.
Autónomos	Prestaciones correspondientes al régimen de jubilaciones y pensiones para trabajadores autónomos establecido por Ley 18038/1980.
Avenimiento	El avenimiento es un modo de conclusión de la quiebra de manera concertada, acordada, entre el fallido y sus acreedores. ⁸⁹ Entre sus principales características figuran la unanimidad necesaria de acreedores, y la conformidad de éstos por escrito.

C

C.U.I.T.	Clave Única de Identificación Tributaria. Número único por cada contribuyente que facilita su individualización.
Caducidad	<i>El instituto de la caducidad extingue el derecho.</i> ⁹⁰
Capacidad contributiva	<i>La capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su “justicia y razonabilidad”. Que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en “equitativa proporción” a su aptitud económica de pago</i>

⁸⁷ ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea. Pág. 25

⁸⁸ <http://www.prodigyweb.net.mx/epedroza/glosariojuridico.html>

⁸⁹ ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed. Astrea. Pág. 312

⁹⁰ LOBERA Elizabeth R. “Procedimiento tributario ante la AFIP” Editorial Errepar. Página 48

⁹¹ VILLEGAS Héctor “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario” Ed. Depalma 1992. Págs. 195 y 197.

	<i>público.</i> ⁹¹ <i>Aptitud que tienen una persona natural o jurídica para pagar impuestos y que está de acuerdo a la disponibilidad de recursos con que cuenta.</i> ⁹²
Carácter declarativo (de la DDJJ)	<i>La obligación tributaria del contribuyente no nace a partir de la presentación de la declaración jurada, nace cuando el contribuyente ha verificado la realización del hecho imponible. La confección de la declaración jurada es un ejercicio técnico mediante el cual se determina el monto del tributo y, es un acto voluntario y formal mediante el cual se le informa al Fisco la situación personal de un contribuyente frente al impuesto en cuestión.</i> ⁹³
Categorías (acreedores)	Las categorías de acreedores en la Ley 24522 de Concursos y Quiebras aluden a la agrupación de acreedores teniendo en cuenta la naturaleza de la acreencia, el monto, y cualquier otro elemento razonable de agrupación.
Causa (de una acreencia)	Es aquel hecho que da nacimiento a la obligación del deudor.
Cesación de Pagos	<i>Presupuesto objetivo para la apertura concursal. Éste importa un desequilibrio entre los compromisos exigibles y los medios disponibles para enfrentarlos; cuando estos últimos se revelan insuficientes – de manera regular y con cierta permanencia – para atender a aquéllos, se configura la impotencia patrimonial técnicamente llamada insolvencia o estado de cesación de pagos.</i> ⁹⁴
Clausura	Sanción contemplada por la Ley de Procedimiento Fiscal ante incumplimientos diversos. Implica el cierre del establecimiento por un período de tiempo de entre 3 a 10 días. Ver artículo 40 de la ley 11683 para más información.
Competencia	<i>Facultad que tiene una autoridad para conocer y resolver sobre determinados asuntos.</i> ⁹⁵
Concurado	Es el sujeto que se ha sometido al régimen del Concurso Preventivo que establece la ley 24522 de Concursos y Quiebras.
Concurso Preventivo	Proceso de prevención o reorganización donde concurren los intereses de los acreedores frente a patrimonio insuficiente y del deudor que busca sobrellevar su insuficiencia patrimonial. Receptado por la ley 24522 de Concursos y Quiebras.
Culpa	La culpa se configura cuando el sujeto con su accionar negligente o torpe genera un daño. La culpa se caracteriza por la falta de intención en el sujeto activo respecto de las consecuencias de su accionar.
D	
D.G.I	<i>La Dirección General Impositiva tiene por misión asegurar la recaudación y el control de los recursos del Estado provenientes del sistema tributario interno y la aplicación eficaz de las normas que lo</i>

⁹² <http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/glosatribu.htm>

⁹³ GOMEZ Teresa y FOLCO Carlos “Procedimiento Tributario” Editorial La Ley 2003. Pág. 98

⁹⁴ ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea. Pág. 55

⁹⁵ <http://www.prodigyweb.net.mx/epedroza/glosariojuridico.html>

	<i>sustentan, brindando un buen servicio a la sociedad y actuando de modo de garantizar el más alto grado de confianza pública en su integridad, eficiencia e imparcialidad.</i> ⁹⁶ La D.G.I es un organismo integrante de la Administración Federal de Ingresos Públicos.
Debido proceso adjetivo	<i>El principio del debido proceso adjetivo se deriva del art. 18 de la Constitución Nacional en cuanto expresa que “es inviolable la defensa en juicio de la persona y sus derechos” y ha tenido expresa acogida legal en el artículo 1º, inc. F de la Ley de Procedimiento Administrativo.</i> ⁹⁷ Este principio comprende el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a obtener una decisión fundada.
Declaración Jurada (DDJJ)	<i>Manifestación bajo juramento comunicada a la Administración Tributaria, de hechos que pueden constituir base para la determinación de una obligación. Se presenta en la forma y lugares establecidos por leyes o reglamentos; generalmente mediante formularios recientemente por medios electrónicos.</i> ⁹⁸
Demanda contenciosa	Demanda contra el Fisco Nacional, ante el juez nacional respectivo, siempre que cumpla con los requisitos establecidos por el artículo 82 de la ley de Procedimiento Fiscal 11683.
Desapoderamiento	Efecto característico de la quiebra. El fallido queda desapoderado de pleno derecho de sus bienes existentes a la fecha de declaración de la quiebra y de los que adquiriera hasta su rehabilitación. El desapoderamiento impide que ejercite los derechos de disposición y administración. Ver artículo 107 ley de Concursos y Quiebras.
Determinación de Oficio	Procedimiento reglado por el artículo 16 de la Ley de Procedimiento Fiscal 11683. Mediante el mismo la A.F.I.P. determina de oficio la materia imponible o el quebranto correspondiente y liquida el gravamen correspondiente. También se recurre a este procedimiento para determinar la responsabilidad solidaria.
Determinación en base cierta	Cuando la Administración determina de oficio la materia imponible usando como soporte para dicho cálculo los documentos comerciales, libros y cualquier información que permita un conocimiento cierto de dicha materia.
Determinación en base presunta	Cuando la Administración determina de oficio la materia imponible recurriendo a presunciones, ya que los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella. Las presunciones están enumeradas en el artículo 18 de la ley de Procedimiento Fiscal 11683.
Deudor	Se denomina así al sujeto pasivo u obligado de una relación obligacional.
Dictamen (Asesoría Legal)	Opinión Técnica y/o jurídica de carácter no vinculante, dictada por los funcionarios con competencia para emitirla según las normas legales

⁹⁶ http://www.capraro.com.ar/Webs_alumnos/web2/mision_objetivos.htm

⁹⁷ GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE “Procedimiento Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, marzo 2001, pág. 43

⁹⁸ <http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/glosatribu.htm>

	vigentes o las misiones o funciones encomendadas por las normas correspondientes a la estructura orgánico – funcional.
Dirección de Asesoría Legal	Organismo que se encuentra dentro de la A.F.I.P. y cuya tarea principal es efectuar el estudio de las normas legales, interpretándolas desde el punto de vista técnico y jurídico, a efectos de lograr con la intervención de las áreas competentes, la uniformidad de criterios en su aplicación y examinar la jurisprudencia, en materia de los recursos de la Seguridad Social, a fin de aconsejar los cursos de acción pertinentes. Ver Disposición N° 492/2001. Ministerio de Economía.
Dolo	<i>Intención de cometer delito. Implica causar daño a otro, haciendo o dejando de hacer, eventualmente, todo lo necesario para ello.</i> ⁹⁹
Domicilio Fiscal	Es el domicilio de los responsables para los efectos de la ley 11683 de Procedimiento Fiscal y de las leyes de tributos a cargo de la A.F.I.P. Ver artículo 3° ley 11683 y Resolución General A.F.I.P. 301.
E	
Edicto	<i>Mandato, orden o decreto de una autoridad. Citación pública realizada en los juzgados o en los medios de comunicación para compeler a una persona, cuyo paradero se desconoce, para participar en un proceso.</i> ¹⁰⁰
F	
Fallido	Es el sujeto que, ante la imposibilidad de enfrentar sus compromisos exigibles, se ha sometido al régimen de la Quiebra que establece la ley 24522 de Concursos y Quiebras.
Firme (Acreencia)	Frente a las resoluciones que determinan tributos, sus accesorios y multas, si el contribuyente no inicia los recursos pertinentes en tiempo y forma, estos quedan firmes, en otras palabras, adquieren la autoridad de cosa juzgada.
Fisco	Erario, tesoro público.
Fuero de Atracción	El fuero de atracción responde al principio de unicidad del procedimiento, del concurso o de la quiebra. Implica la radicación ante el juez de concurso de todos los juicios de contenido patrimonial contra el concursado. Ver artículo 21 de la ley 24522 de Concurso y Quiebra.
G	
Impuesto a las Ganancias	Impuesto que recae sobre las ganancias obtenidas en el período fiscal por personas de existencia visible o ideal.
H	
Hecho imponible	<i>Es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.</i> ¹⁰¹
Homologación	<i>La homologación es la aprobación que el juez otorga al acuerdo</i>

⁹⁹ <http://www.prodigyweb.net.mx/epedroza/glosariojuridico.html>

¹⁰⁰ http://inmobiliaria.terra.es/ATREA/public/UCAGlosario.jsp?marca_blanca=terra&letra=e

¹⁰¹ <http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/glosatribu.htm>

(del acuerdo)	<i>aprobado por los acreedores. Esa aprobación judicial es condición sine qua non de la validez y exigibilidad del acuerdo preventivo.</i> ¹⁰² Ver artículo 52 de la ley 24522 de Concursos y Quiebras.
I	
In Bonis	Sujeto que no presenta un estado de insolvencia patrimonial o cesación de pagos.
Incidentes	Regulados por la Ley de Concursos y Quiebras (artículos 280 y subsiguientes). <i>El procedimiento especial es un proceso abreviado, con posibilidades de audiencia y prueba, adaptable a todas las cuestiones relacionadas con el objeto del concurso y que no tengan un trámite específico distinto regulado en la misma ley concursal.</i> ¹⁰³
Inadmisibile	Aquel crédito con observaciones y/o impugnaciones por parte del síndico y que no es declarado admisible por el juez en la Resolución de los Créditos.
Insolvente	Sujeto que presenta un desequilibrio patrimonial regular y permanente que le impide cumplir con sus compromisos exigibles a corto plazo.
Instrumento Público	<i>Son los instrumentos otorgados con las formalidades que la ley establece, en presencia de un oficial público a quien la ley confiere la facultad de autorizarlos, se denominan instrumentos públicos.</i> ¹⁰⁴
Interés Punitorio	Cuando es necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los créditos y multas ejecutoriadas, los importes respectivos devengarán un interés punitorio computable desde la interposición de la demanda. Artículo 52 Ley de Procedimiento Fiscal 11683. Este tipo de interés tiene finalidad sancionatoria.
Interés Resarcitorio	La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. Artículo 37 Ley de Procedimiento Fiscal. Su función es indemnizar o resarcir los daños causados al Fisco por la mora del sujeto pasivo.
Interrupción (de la prescripción)	Las causales de interrupción de la prescripción <i>borran el lapso del curso de la prescripción corrida hasta que se presenta el hecho que genera la interrupción y, por ende, comienza a transcurrir un nuevo término de prescripción completo, quedando inexistente el tiempo de prescripción corrido hasta el momento de verificada la causal de interrupción.</i> ¹⁰⁵ Las causales de interrupción de la prescripción en la ley de Procedimiento Fiscal 11683 están reguladas en su artículo 67°.
IVA (Impuesto al Valor Agregado)	Impuesto nacional que recae sobre la venta de cosas muebles situadas en el país, las obras locaciones y prestaciones de servicios realizadas en la Nación, las importaciones definitivas de cosas muebles y las

¹⁰² ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea. Pág. 137

¹⁰³ ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea. Págs. 368.

¹⁰⁴ <http://utsupra.com/nst/vvxx.asp?id=1418>

¹⁰⁵ LOBERA Elizabeth R. “Procedimiento tributario ante la AFIP” Ed Errepar. Página 52

	importaciones de servicios.
J	
Juez administrativo	Funcionario dependiente de la Administración Pública. Entre sus funciones figuran la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, la aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración.
Juez del concurso	Corresponde intervenir en los concursos al juez con competencia ordinaria de acuerdo a las reglas estipuladas por el artículo 3 de la ley 24522 de Concursos y Quiebras.
M	
Mayoría de Capital	Necesaria junto con la mayoría de personas para la obtención del acuerdo para acreedores quirografarios. <i>El capital para calcular la mayoría se forma con la suma de los créditos quirografarios verificados y admitidos, más los créditos privilegiados cuyo privilegio hubiera sido renunciado, menos los créditos de quienes tienen prohibido prestar conformidad o disconformidad y los créditos cuya verificación fue solicitada como privilegiada, pero fueron admitidos como quirografarios, si su titular hubiese promovido recurso de revisión. Esta base de cálculo se expresa con un número o cantidad de moneda de curso legal.</i> ¹⁰⁶
Mayoría de Personas	Necesaria junto con la mayoría de capital para la obtención del acuerdo para acreedores quirografarios. <i>Se calcula dentro de todas y cada una de las clases a las que se formularen propuestas, la suma de los titulares de cada crédito comprendido en ellas y que forman su capital computable.</i> ¹⁰⁷ La base de cálculo se expresa en número de personas.
Monotributo	Régimen tributario integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y al sistema previsional, destinado a los pequeños contribuyentes.
Moratoria	Plazo que se otorga para pagar una deuda vencida. En este caso, las moratorias son los planes de pago de la A.F.I.P. para el pago de acreencias fiscales vencidas.
Morigeración	Moderación. En este trabajo, moderación o disminución de las tasas de interés sobre los cuales se calcula los intereses de las acreencias fiscales. Su fundamento es facilitar la recuperación del concursado a su cesación de pagos.
N	
No admisible	Ver “inadmisible”
No verificado	Aquel crédito sin observaciones ni impugnaciones por parte del síndico pero que no es verificado por el juez en la Resolución de los

¹⁰⁶ ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea. Págs. 116 - 117

¹⁰⁷ ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea. Págs. 116 - 117

	Créditos.
Novación	<i>Es el medio de extinguir las obligaciones que se presentan cuando se sustituye una obligación por otra.</i> ¹⁰⁸
O	
Obligaciones accesorias	La obligación subordinada a otra llamada principal.
Obligaciones formales	Las obligaciones formales para con el Fisco implican el cumplimiento de todos los requisitos formales exigidos por la Administración, en pos facilitar la labor recaudadora del organismo.
Obligaciones materiales	Implican cumplir en tiempo y forma con el ingreso del tributo y sus accesorios.
P	
Pars Condicio Creditorum	Principio de tratamiento igualitario a los acreedores. Las acreencias con igual grado de privilegio tienen un tratamiento uniforme.
Pasivo Concursal	El pasivo concursal está compuesto por todas aquellas acreencias que hayan sido declaradas verificadas o admisibles por el juez mediante la Resolución de los créditos.
Período de Exclusividad	10 días después de la Resolución de los créditos por parte del juez del concurso, el deudor concursado goza de un período de tiempo para ofrecer propuestas de acuerdo a los acreedores. La duración de este período es de 90 días hábiles extensible a 120.
Pos concursal (acreencia)	Pasivo cuya causa es posterior a la presentación del concurso. Al ser posterior, no puede formar parte del pasivo concursal.
Pre concursal (acreencia)	Pasivo cuya causa es anterior a la presentación del concurso. Esta acreencia será susceptible de integrar el pasivo concursal si el acreedor cumple con todos los deberes que la ley de Concursos y Quiebras le repara (por ejemplo la verificación de créditos) y si el juez lo estima procedente en la Resolución de los créditos.
Prescripción	<i>El instituto jurídico de la prescripción, se emplea en materia tributaria, como un modo de extinción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de impuestos, sin extinguir el derecho. De esta forma se limita la facultad fiscal de exigir obligaciones no cumplidas, otorgando al contribuyente seguridad jurídica.</i> ¹⁰⁹
Presentación en Concurso	Cuando un sujeto en estado de cesación de pagos solicita ante el juzgado la apertura del procedimiento de concurso preventivo, cumpliendo para ello los requisitos del artículo 11° de la ley de Concursos y Quiebras.
Presunción de legitimidad	<i>La presunción de legalidad le otorga al acto administrativo fuerza ejecutoria, impidiendo que los recursos que se interpongan en su contra suspendan la ejecución y sus efectos, salvo que una norma</i>

¹⁰⁸ http://www.businesscol.com/productos/glosarios/economico/glosario_economia_n.html

¹⁰⁹ LOBERA Elizabeth R. “Procedimiento tributario ante la AFIP” Ed Errepar. Página 48

¹¹⁰ GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley 2003 Pag. 102

	<i>expresa establezca lo contrario.</i> ¹¹⁰ <i>La presunción de legitimidad tiene su fundamento en el hecho de que de no existir tal principio, toda la actividad administrativa sería directamente cuestionable en principio, obstaculizando el cumplimiento de los fines públicos.</i> ¹¹¹
Principio de Concurrencia	El concurso preventivo atrae a todos los acreedores del deudor. Ejemplo de este principio es el fuero de atracción.
Privilegio	Es la preferencia (prelación) que la ley concede al crédito en consideración con su causa.
Propuestas de Acuerdo	Propuestas de acuerdo que el deudor ofrece a sus acreedores durante el período de exclusividad, con el fin de lograr el acuerdo preventivo. Las propuestas de acuerdo pueden variar, incluir quitas y esperas. Ver artículo 43°, Ley de Concursos y Quiebras N° 24522
Q	
Quebranto	Pérdida del ejercicio debido a que los egresos y costos de la actividad económica superan a los ingresos.
Quiebra	Proceso concursal enderezado hacia la liquidación de los activos del fallido, en pos de la satisfacción de los intereses de sus acreedores impagos. Receptado por la ley 24522 de Concursos y Quiebras.
Quirografario/s	Aquellos créditos que no poseen privilegios.
R	
Realidad Económica	<i>Uno de los criterios para la interpretación de las normas tributarias. La interpretación según la realidad económica se basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva. El tributo se funda en la capacidad contributiva y ésta es una apreciación político – social de la riqueza del contribuyente.</i> ¹¹²
Realización (del activo)	Liquidación del activo. En el proceso de la quiebra, su fin es satisfacer los intereses de los acreedores.
Rectificativa (en más)	Declaración jurada de un período por el cual ya se presentó una declaración jurada original. Su fundamento es corregir errores en la declaración primigenia. Rectificativa en más significa que el impuesto a pagar es mayor que el determinado en la declaración original.
Recurrir (una sentencia)	Entablar un recurso contra una resolución o sentencia.
Recurso de apelación	Recurso que procede ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra las resoluciones que determinen tributos y accesorios o se dicten en reclamos por repetición de tributos. Ver artículo 76 de la ley 11683 de Procedimiento Fiscal.
Recurso de reconsideración	Recurso que procede ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra las resoluciones que determinen tributos y accesorios o se dicten en

¹¹¹ GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE “Procedimiento Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, marzo 2001, pág. 64

¹¹² VILLEGAS Héctor “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario” Ed. Depalma 1992. Págs. 170 y 171.

	reclamos por repetición de tributos. Ver artículo 76 de la ley 11683 de Procedimiento Fiscal.
Recurso de repetición	Recurso que se presenta ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida (el juez administrativo) y que procede contra las resoluciones que determinen tributos y accesorios o se dicten en reclamos por repetición de tributos. Ver artículo 76 de la ley 11683 de Procedimiento Fiscal.
Resarcitoriedad	Reparación del daño causado. Los intereses resarcitorios, por ejemplo, compensan el daño ocasionado por la no disposición de fondos en tiempo y forma.
Resoluciones Generales	Son actos dictados por la Administración Federal en uso de las facultades conferidas por los artículos 7° y 8° del decreto 618/97 por lo que, respectivamente, se imparten normas generales obligatorias para los administrados o se interpretan con carácter general las disposiciones legales y reglamentarias en materia impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social.
Responsable por deuda ajena	<i>Todas aquellas personas que sin ser contribuyentes, se encuentran obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria.</i> ¹¹³ Ver artículo 6 de la ley de Procedimiento Fiscal 11683.

S

Síndico / Sindicatura	El síndico concursal es un funcionario del concurso y <i>actúa hasta que se homologa el acuerdo preventivo y se toman y ejecutan las medidas tendientes a su cumplimiento.</i> ¹¹⁴ Sus funciones son diversas, tomando como ejemplo que emite dictamen respecto a los créditos durante el proceso de verificación de créditos. El síndico es designado por sorteo y puede ser removido si su conducta lo justifica. Según la magnitud del proceso, actuará un síndico o una sindicatura plural. Para ser síndico se requiere el título de Contador Público.
Suspensión (de la prescripción)	Las causales de suspensión de la prescripción generan que los plazos de prescripción <i>se amplíen, en el lapso previsto en la normativa y desde los momentos expresamente definidos.</i> ¹¹⁵ Las causales de suspensión de la prescripción en la ley de Procedimiento Fiscal 11683 están reguladas en su artículo 65°.

T

Tribunal Fiscal de la Nación	El Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo que atiende los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplique la Dirección General Impositiva y en los recursos que se interpongan con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la Dirección General de Aduanas. El T.F.N. depende del Poder Ejecutivo de la Nación. Ver el Título II de la ley de Procedimiento Tributario 11683.
------------------------------	---

¹¹³ GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE “Procedimiento Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, marzo 2001, pág. 155

¹¹⁴ ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea. Pág. 338

¹¹⁵ LOBERA Elizabeth R. “Procedimiento tributario ante la AFIP” Ed Errepar. Página 51

U	
Universalidad	Característica de los procesos concursales. Tiene dos dimensiones: objetiva, porque los efectos del concurso recaen sobre todo el patrimonio del deudor, y subjetiva porque todos los acreedores están sujetos a cumplir con las cargas legales que la ley de Concursos y Quiebras impone para ellos. Por ejemplo, la verificación de créditos.
V	
Verificación de Créditos	<i>El proceso de verificación tiene por finalidad obtener el reconocimiento de la legitimidad de las acreencias, así como la graduación de ellas (quirografaria o privilegiada). Los titulares de créditos contra el concursado persiguen el propósito de ser considerados acreedores concurrentes, esto es, acreedores habilitados para participar del concurso, decidir sobre la propuesta de acuerdo y, en última instancia, cobrar.¹¹⁶ Ver artículo 32 ley 24522 de Concursos y Quiebras.</i>
Verificación tardía.	Cuando el acreedor somete su acreencia al juez para su verificación, con fecha posterior a la de la verificación de créditos tempestiva. <i>Se inician: a) por vía incidental (art. 280 LCQ) y b) por juicio – acción individual – que correspondiera, si el concurso hubiese concluido.¹¹⁷</i>
Verificados (créditos)	El crédito es declarado verificado cuando este no tiene impugnaciones u observaciones hechas por el síndico y el Juez lo declara procedente en la Resolución de créditos.
Vista	Documento emitido al contribuyente por la Administración Federal <i>en donde se detallan las actuaciones administrativas y de las impugnaciones y/o cargos que se le formulen¹¹⁸</i> . La vista debe estar firmada por Juez Administrativo.

¹¹⁶ ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea. Pág. 92

¹¹⁷ ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea. Pág. 145.

¹¹⁸ LOBERA Elizabeth R. “Procedimiento tributario ante la AFIP” Ed Errepar. Página 73.

BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA POR CAPÍTULO

Introducción y antecedentes generales

Doctrina

MELZI Flavia, FERNANDEZ Guillermo H. “La verificación de créditos fiscales: algunos aspectos controvertidos” Revista Doctrina Societaria. Editorial Errepar. Tomo XII Septiembre 2000.

ROUILLON Adolfo A. N. “Régimen de Concursos y Quiebras Ley 24522” 12° Edición. Editorial Astrea.
MUSGRAVE Richard A., MUSGRAVE Peggy B. “Hacienda Pública” Teórica y Aplicada. Quinta Edición. Editorial McGraw Hill P

DI TULLIO José Antonio. “Verificación de créditos fiscales”. Revista Derecho Comercial y de las Obligaciones. Editorial Lexis Nexis Depalma. Tomo 205. 12 de Septiembre de 2004.

Fallos

Dirección General Impositiva en autos.....S.A. s/Concurso Preventivo. Expte. 727/93 - Sec. N°2 - s/Incidente de revisión (expte. N°15.428/95)”. Superior Tribunal de Justicia de Rawson.

Provincia de Buenos Aires sobre incidente de revisión en Scuncio, Alberto sobre concurso preventivo”.

Deberes del Síndico

Doctrina

NEDEL Oscar “Gráfica Concursal. Ley de Concursos y Quiebras” 1° Edición. Editorial La Ley. 2004.

GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley 2003

MELZI, DAMSKY BARBOSA “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003.

Fallos

Casa Elen – Valmi De Claret y Garelo – CSJN – 31/3/1999.

Verificación de Créditos

Doctrina

DI TULLIO José A. “Verificación de Créditos Fiscales” Revista Derecho Comercial y de las Obligaciones, N° 205. Editorial Lexis Nexis.

GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley 2003 Pag. 102

NAVARRINE Susana Camila, “Aspectos originales de los Créditos Fiscales en el proceso concursal” La Ley 2003-A, 865.

MELZI, DAMSKY BARBOSA. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003. Pág. 97.

MELZI Flavia, FERNÁNDEZ Guillermo, Revista Doctrina Societaria Tomo XII, editorial Errepar, Septiembre/00

GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE “Procedimiento Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, marzo 2001, página 286.

Beatriz González de RECHTER, citada en la obra de MELZI, Damsky Barbosa. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003. Pág.126.

Fallos

Kickfrance S.A. s/conc. prev. s/inc. de rev. por la concursada al crédito de AADI CAPIF “Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B(CNCom)(SalaB)” Fecha: 16/04/2003

Celtrac S. A. s/inc. de verif. por Estado Nacional (D. G. I.) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala C(CNCom)(SalaC) 21/08/1990

Municipalidad de Rawson c/Municipalidad de Trelew s/Demanda Ordinaria - Contencioso Administrativa" (Expte.N° 16347/1998)

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B(CNCom)(SalaB) , 2002/06/28 AFIP. - DGI. en: Integral Servicios S.R.L. s. quiebra

CNCom. Sala B, abril 6-998. Vimana SA s/Quiebra. LL del 1/9/99

CNCom. Sala D, 2000/02/21. Costa del Plata SRL s/Incidente de Revisión por AFIP. Rev LL de 03/08/2000, fallo 42.879-S

Ins Her S.A. s/Quiebra s/Inc. De Verificación por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” CNCom. Sala A, 2000/5/31. Unión del Sudoeste S.A. s/Incid. de Revisión por Dirección Gral. Impositiva. LL 6/2/01.

Naturar S.R.L. s/conc. prev. s/inc. de rev. por: AFIP.-DGI Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala A(CNCom)(SalaA) 22/03/2002

Frisar S.A. s/ inc. de revisión (iniciado por Fisco de la Prov. Bs. As.)” - 22/02/2005 - Cámara Primera de Apelaciones Civil y Comercial Sala II del Depto. Judicial de San Isidro

Industrias Kavlakian S.A. s/quiebras s/incidente de verificación de créditos MCBA”; íd “Morocco y Cía. SA. s/concurso preventivo s/incidente revisión por DGI”, CNCom., Sala B.

CNCom Sala A, sept 24 1996, Alefer SA s/inc de rev. por DGI, LL 754

Bodegas y Viñedos La Vid SRL. 04/05/98 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial. Mendoza, Sala I

Fisco Nacional (DGI.) incidente de revision en Coop. Agrop. La Federacion de Bordenave s/ Concurso preventivo (hoy Quiebra) ". Cámara Nacional de Apelac. Civ. Y Comerc. De Bahía Blanca , Sala/Juzgado I , 21 de Septiembre de 1999

Cerraduras y Laminación SAIC S/Pedido de Quiebra por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. 7/11/89. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala A; Hokeda SAIF S/ Pedido de Quiebra Por Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. 18/08/09. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala A

CIA Ómnibus La Unión S.R.L S/Conc. Prev. Sala/Juza/Juzgado I Bahía Blanca 13 de Junio de 2000.

Provincia Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, del 16/07/03. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala E. (Opinión de la Dra. Winkler).

Kestner S.A. S/Concurso Preventivo C/Transportes San Eduardo de Fernández, Roberto, S/ Sumario. 14/04/88 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala A

DGI c/Automotriz Caribo s/Incidente de Revisión” Corte Suprema de Justicia de la Nación. Lomas de Zamora, Buenos Aires 29 de Agosto de 1997.

Cosena Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala/Juzgado E Buenos Aires, 28 de Mayo de 2003.

Provincia de Santa Cruz c. Y.P.F. 2/2/1993

Naturar S.R.L. s/conc. prev. s/inc. de rev. por: AFIP.-DGI Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala A(CNCom)(SalaA) 22/03/2002

Administración Federal de Ingresos Públicos c. Terrasa Hnos. S.R.L. Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mercedes, sala I(CCivyComMercedes)(SalaI) Fecha: 17/06/2004.

AFIP c. Zapata, Jorge Julio p/ conc.prev. - inc.rev. Fallo N°: 03199130 Sala: 1 Fecha: 11-04-2003 Tribunal: Suprema Corte de Justicia de Mendoza

Fisco Nacional AFIP-DGI S/inc. De revisión en Sanatorio Modelo. Cámara de Apelaciones Civil y Comercial de Salta, Sala/Juzgado V. Salta, 30 de Abril de 1999.

El Rápido Argentino Cía. de MOSA Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala (CNCom)(SalaD) 24/08/2004

Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de rev. en: Barraca Matadero S.H. s/quiebra

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B(CNCom)(SalaB) Fecha: 26/06/2003

DGI Incidente de revisión en La Puntal de González y Cía. S.C.A. s/Concurso Preventivo (hoy quiebra).

Cámara Nacional de Apelac. Civ. Y Comerc. De Bahía, Sala/Juzgado II Bahía Blanca, 12 de Agosto de 1999.

Tribunal Superior de Justicia de Chubut. Sumario 13977. MFN: 010463. Reducción de la Tasa de Interés: Improcedencia AFIP-DGI

Administración Federal de Ingresos Públicos c. Terrasa Hnos. S.R.L. Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mercedes, sala I(CCivComMercedes)(SalaI) Fecha: 17/06/2004.

Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de rev. en: Zapata, Jorge J. s/conc. prev. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, sala I(SCMendoza)(SalaI) 11/04*/2003

Municipalidad de Vicente López s/inc. de rev. en: The Carpet Cleaning Company S.A. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala C(CNCom)(SalaC) 03/09/2002

Fuero de Atracción

Doctrina

CACCIOLATO, Mirta B. “En el concurso preventivo, ¿se aplica la prescripción abreviada del art. 56 de la Ley de Concursos y Quiebras, a la verificación de los créditos tributarios?” Publicado en: Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT)

Fallos

Bayrescard S.A. s/ apelación – Impuesto a las ganancias. Tribunal Fiscal de la Nación – Sala "B"- 15/08/00. Cía. Ómnibus La Unión S.R.L S/Conc. Prev”, Sala/Juzgado I Bahía Blanca, 13 de Junio de 2000. Fisco Nacional (DGI.) incidente de revision en Coop. Agrop. La Federacion de Bordenave s/ Concurso preventivo (hoy Quiebra) . Cámara Nacional de Apelac. Civ. Y Comerc. De Bahía, Sala/Juzgado I Bahía Blanca, 21 de Septiembre de 1999.

Jugos del Sur S.A. S/Conc. Prev. S/Inc. De Apelación Art. 250. 14/07/00. Cámara Comercial A.

Supercanal S.A. Tribunal Fiscal de la Nación, sala D 22/08/2002

Supercanal SA s/Apelación IVA Corte Suprema de Justicia de la Nación. Buenos Aires , 2 de Junio de 2003

Prescripción

Doctrina

PERIÓDICO ECONÓMICO TRIBUTARIO 26/06/2000, íd Villanueva, Fernández Valley Mainardi en ob. Cit. Nota 1

Melzi, Damsky Barbosa. “Régimen Tributario de Los Concursos y las Quiebras” Ed. La Ley 2003.

NAVARRINE, Susana Camila. “Aspectos originales de los Créditos Fiscales en el proceso concursal ”. LA LEY 2003-A, 865

Cacciolato, Mirta B. “En el concurso preventivo, ¿se aplica la prescripción abreviada del art. 56 de la Ley de Concursos y Quiebras, a la verificación de los créditos tributarios?” Publicado en: Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT)

ROUILLÓN Adolfo. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522”. 12º Edición. Editorial Astrea.

GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley 2003

Impuesto a las Ganancias. Colección Impuestos Comentados. Editorial Errepar.

Fallos

Provincia Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ apelación, del 16/07/03. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala E. (Opinión de la Dr. Catalina García Vizcaíno).

Zanella, San Luis SAIC c/ DGI Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso Administrativo Federal, Sala I. 07/12/1999.

Cristalerías de Cuyo S.A. p/ concurso - incidente de verificación tardía – casación. Fallo Nº: 02199133 Sala: 1 Fecha: 12-04-2002 Tribunal: Suprema Corte de Justicia Mendoza.

Garrote, Manuel A. s/inc. de verif. por Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala E(CNCom)(SalaE) 27/04/1999

Propuestas de Acuerdo

Doctrina

Guillermo G. MOSSO “Los créditos Fiscales y su influencia en la obtención del acuerdo preventivo” Fuente Errepar DSCE 11/00.

NEGRI, Carlos María y colaboradores. “Instituciones de Derecho Privado y de Derecho Económico” Ediciones Macchi.

Fallos

Librería Diagonal S.A. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala A(CNCom)(SalaA) Fecha: 16/09/2003

Inflight S.A. s/conc. prev. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala D(CNCom)(SalaD) Fecha: 05/03/2002

Frigorífico Regional San Antonio de Areco SACI s/Conc. Prev., CCom., SalaB, 17/12/2002

Glosario

ROUILLÓN Adolfo A.N. “Régimen de Concursos y Quiebras. Ley 24522” 12 Edición. Ed Astrea.

LOBERA Elizabeth R. “Procedimiento tributario ante la AFIP” Editorial Errepar.

VILLEGAS Héctor “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario” Ed. Depalma 1992

GOMEZ Teresa y FOLCO Carlos “Procedimiento Tributario” Editorial La Ley 2003.

GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE “Procedimiento Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, marzo 2001

Fuentes de Información en Internet

<http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/glosatribu.htm>

<http://www.prodigyweb.net.mx/epedroza/glosariojuridico.html>

http://www.capraro.com.ar/Webs_alumnos/web2/mision_objetivos.htm

http://inmobiliaria.terra.es/ATREA/public/UCAGlosario.jsp?marca_blanca=terra&letra=e

http://www.businesscol.com/productos/glosarios/economico/glosario_economia_n.html

ANEXOS

Anexo 1

DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA en autos: S.A. s/CONCURSO PREVENTIVO -Expte. 727/93 - Sec.Nº2 - s/INCIDENTE DE REVISIÓN (EXPTE. Nº15.428/95)

VERIFICACION DE CREDITOS-CREDITOS POR IMPUESTOS Y TASAS

1.-En el marco jurídico del concurso o la quiebra, todo acreedor debe someterse al régimen concursal. También, por cierto, el Estado con sus acreencias impositivas, está sujeto al proceso de verificación.

VERIFICACION DE CREDITOS:CARACTER

2.- El pedido de verificación, constituye un "verdadero proceso de conocimiento" dirigido, no solamente a establecer un crédito en la relación acreedor-deudor, sino también en ubicarlo en la relación acreedor-concurso, y tiende, no solamente a lograr se declare el derecho del acreedor contra el deudor fallido, sino también su oponibilidad con los demás acreedores.

VERIFICACION DE CREDITOS-CREDITO ADMISIBLE

3.-Todo acreedor -en orden a la "par conditio"- debe acreditar la causa de su crédito. Incluso el instrumento público, hace fe respecto de su contenido, mas no tiene igual fuerza respecto de su causa, que puede ser cuestionada por el concurso en el cual se solicita su verificación, y sobre el cual pesa la carga de la demostración de su falsedad o ausencia.

LIQUIDACION DE IMPUESTOS-EJECUCION FISCAL-TITULO

HABILITANTE-DECLARACION JURADA-VERIFICACION DE CREDITOS

4.-El art. 38 de la Ley 11683, prevé una de las formas posibles en que el Fisco Nacional puede hacerse de recursos impositivos en base a una determinación presunta. La norma es en sí misma clara e inequívoca cuando admite la posibilidad de una ejecución fiscal individual, "sin más trámite", si debidamente intimado, el contribuyente no presentó en el término estipulado su declaración jurada. El título que así habilita la ejecución, tiene sus particularidades: no es definitivo respecto de la obligación - importa una determinación "a cuenta"- y la DGI, "no está obligada" a considerar la reclamación contra el importe requerido, salvo, claro, la repetición. Pero, el admitir la habilidad del título así emitido para promover una ejecución individual -lo cual es indiscutible por imperio legal- no significa que esa misma habilidad deba necesariamente admitirse en el proceso de verificación de créditos en una quiebra o concurso, en el contexto que otorgan las normas específicas.

FACULTADES IMPOSITIVAS-ACREEDORES DEL CONCURSO-CREDITOS ESTATALES-

5.- Ciertamente es que el Fisco, ha sido dotado por las normas tributarias de potestades y procedimientos que importan una situación de preeminencia en las relaciones jurídicas que en su marco se establecen, ante la trascendencia del impuesto en el ingreso nacional. Preeminencia que en materia de quebrantos, se le ha reconocido por la vía del privilegio a sus créditos.

Pero ha de tenerse presente que en la tutela jurisdiccional de los derechos de los acreedores que instituyen las normas concursales, cuyo último fin en definitiva también es de trascendencia en la Economía, el Estado es un acreedor más, que se beneficia, así como acota sus potestades en la "par conditio creditorum", sometido, como todos, al proceso de verificación.

LIQUIDACION DE IMPUESTOS-VERIFICACION DE CREDITOS-CAUSA DEL TITULO.-

6.- En el pedido de verificación el acreedor debe indicar la causa de su crédito, aún -se ha dicho- los entes oficiales que han librado certificados de deuda, porque éstos "hacen plena fe de su contenido mas no de su causa...". Y así es en la medida que este proceso de verificación persigue la comprobación de los créditos para su inclusión en el pasivo, para declarar la calidad de acreedor del verificador, no sólo en relación al concursado, sino también frente a los demás acreedores.

ACREEDORES DEL CONCURSO - CAUSA DE LAS OBLIGACIONES - VERIFICACION DE CREDITOS

7.-La actitud del concursado dentro del estado cognoscitivo del juicio ejecutivo, sin poder discutir la causa de su obligación, es muy distinta de la que debe asumir el acreedor en el concurso, en el que debe acreditar la causa de su crédito, y que, si el pedido de verificación es un proceso de conocimiento pleno, el acreedor debe probar los extremos de su pretensión, y la verificación no procede si no demuestra la causa de su obligación, esto es, la relación jurídica eficiente que la justifica, y exacto contenido. Incluso la sentencia de ejecución individual, no es prueba adecuada de la causa del crédito, limitándose a reconocer la sola habilidad ejecutiva del título, extremos que no deben confundirse.

VERIFICACION DE CREDITOS-CAUSA DEL TITULO

8.-Si en el proceso de verificación -pleno- se ha establecido y demostrado, "sin controversia por parte de la DGI", que no existe base imponible para el Impuesto a las Ganancias ni para el Impuesto al Valor Agregado para el ejercicio 1992, aceptar que integren el pasivo las sumas consignadas en boletas de deuda emitidas "a cuenta" y en base a una determinación presunta por ese ejercicio, afecta los intereses del concursado y de la masa y desnaturaliza el mismo objetivo de la verificación.

CONCURSO PREVENTIVO - VERIFICACION DE CREDITOS - PAGO DEL IMPUESTO - RECURSO-

9.- No propicio como solución una regla genérica que consagre la imposibilidad de verificación de créditos por la DGI, por impuestos determinados por aplicación del art. 38 de Ley 11683. Creo más bien, que en el contexto dado por la Ley concursal, y en el marco de la "par conditio creditorum", ha de atenderse cada relación jurídica en particular, y a las constancias de la causa dadas en el proceso -pleno- de la verificación de créditos.

DEUDAS IMPOSITIVAS - BOLETA DE DEUDA - COSA JUZGADA ADMINISTRATIVA

10.- Emitida la Boleta de Deuda, la determinación presunta hace cosa juzgada administrativa, en el sentido de que la DGI -o el órgano recaudador que se trate- no puede "revisar" aquella -al menos en beneficio del contribuyente- que debe soportar la ejecución y discutir en otro juicio los extremos de la obligación y/o su cuantía.

En la ciudad de Rawson, capital de la Provincia del Chubut, a los siete días del mes de Marzo del año mil novecientos noventa y siete, reunido en Acuerdo el Superior Tribunal de Justicia con la presidencia de su titular, Dr. Agustín Torrejón y asistencia de los Sres. Ministros Dres. Fernando S.L. Royer y Raúl Martín para dictar sentencia en los autos caratulados: "**DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA en autos:S.A. s/Concurso Preventivo - Expte. 727/93 Sec. N° 2 s/Incidente de Revisión**" (Expte. N° 15.428-D-1995) y atento el resultado del sorteo practicado al efecto, correspondió el siguiente orden para la emisión de los respectivos votos: Dres. Torrejón, Royer y Martín.

Acto seguido se resolvió plantear y votar las siguientes cuestiones: **PRIMERA:** ¿Es procedente el recurso de casación interpuesto? y **SEGUNDA:** ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?.

A la primera cuestión el Dr. Torrejón dijo:

I.- ANTECEDENTES:

1.- La Dirección General Impositiva acudió al concurso deS.A. a verificar sus créditos.- Entre ellos, dos documentados por Boletas de Deuda N° 225/93 y 721/93, en ejecución fiscal, ambos, *determinados de oficio sobre base presunta.*- El primero, correspondiente al Impuesto a las Ganancias, el segundo, del Impuesto al Valor Agregado (IVA), los dos correspondientes al año 1992, habiéndose tomado como base las Declaraciones Juradas de 1990.

2.- La sindicatura, primero, aconsejó la verificación de todos los créditos tal como lo proponía la DGI.-S.A., impugnó entonces este informe de la sindicatura, sosteniendo -respecto de estos créditos en particular- que la existencia y medida del tributo no se adecuaba a la realidad económica de la empresa.- Durante 1992, no produjo renta -dijo- al contrario, hubo quebranto; tampoco se registraron ventas.- Siendo así -alegó- no hay obligación tributaria.

3.- La síndico oyó la queja, y consideró que dado que efectivamente existía quebranto y no había ventas, no existía "causa" en la obligación ejecutada por la DGI, y estas sumas, podían deducirse del pasivo concursal (Expte.1473/93 agregado por cuerda - fs.39 y vta.).-

4.- En base a este informe la jueza del concurso, admitió la tesis de la sindicatura y recalculó el crédito de la DGI, su naturaleza y montos, excluyendo estos referidos (fs. 43/44 del Expte. antes citado).

5.- Ante esta decisión, la DGI intentó incidente de revisión -del que dan cuenta estos autos.- En cuanto a la cuestión que se describe se relaciona (ya que la revisión abrazó a otras cuestiones que han quedado firmes), expone que la determinación de estas deudas fue efectuada de conformidad con el art. 38 de la Ley N° 11683, manifestando que *"ha actuado utilizando un medio otorgado por la ley para determinar la deuda fiscal y obtener así un pago a cuenta de la obligación tributaria, otorgándole un plazo prudencial a fin de que cumpla con su obligación de presentación de su declaración jurada y pago del tributo si correspondiera, o bien determinando la inexistencia de deuda.- ante la falta de cumplimiento de dicha intimación, el fisco puede emitir la Boleta de Deuda e iniciar ejecución fiscal... tal el caso..."*.- Por ello solicita se admita la verificación.

6.- La síndico, ratifica la opinión antes vertida y abunda: la Boleta en cuestión "puede servir para la promoción de la demanda de ejecución fiscal, pero en modo alguno acredita la causa del crédito invocado y cuya verificación se pretende" (fs.12/13).

7.- Con el criterio de que todos los acreedores por igual deben acreditar debidamente la causa que origina su crédito...sin fundamentos de peso que muevan a modificar el fallo dado en el proceso de verificación... la jueza rechaza el recurso de revisión (fs. 21/23).

8.- Apela la DGI e insiste en que se trata de ejecuciones fiscales por *pago a cuenta* por períodos anteriores al concurso.- Y manifiesta que oportunamente acreditó la causa que originó este crédito, acompañando el título ejecutivo, indicando conceptos y montos...

9.- La Excma. Cámara, tomando el criterio del fallo de la Suprema Corte Nacional "Fisco Nacional...en autos "Cosimatti..." del 9/4/87 - ED 133-802, y manifestando que se trata -la resultante de la aplicación del art. 38 de la Ley 11683- de una resolución pasada en autoridad de cosa juzgada de conformidad con el art. 79 del mismo cuerpo normativo, decide que no cabe rechazar la verificación del crédito, admitiendo la apelación en el rubro.

II.- EL RECURSO DE CASACIÓN:

Contra esta sentencia se alzan ambas partes por la vía extraordinaria de la casación.- El recurso de la DGI, es declarado inadmisibles a fs. 89/92.- El recurso deS.A. es admitido sólo por las causales de arbitrariedad y autocontradicción.- En este orden se agravia la casacionista:

-de la aplicación, por el a quo, del fallo que cita de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y es fundamento de la sentencia.- Este caso, dice la quejosa, versó sobre resoluciones administrativas que aplicaron multas a los contribuyentes, que después de notificadas no fueron recurridas conforme el art. 78 de la Ley 11683, y que entonces, gozan del estado de cosa juzgada administrativa.- Pero, en este caso -sostiene- no hay tal cosa juzgada.- El art. 38 de la Ley, en mérito al cual se emitieron las Boletas de Deuda en cuestión, ninguna posibilidad de recurso concede salvo la demanda de repetición.- Simplemente, ante la falta de presentación de declaración jurada, se emplaza para su presentación, y ante su omisión se libra la boleta y se habilita la ejecución.- No hay resolución administrativa determinativa del impuesto notificada antes, susceptible de recursos.- Mal puede hablarse entonces de cosa juzgada administrativa.- Ello está reservado para los casos de determinación de deuda de acuerdo a los arts. 23, 24, 25 y conc. de la Ley, o para cuando se aplican multas.- Si es así, si no existe Resolución Administrativa ninguna, no hay cosa juzgada que impida aS.A. demostrar en el concurso que la deuda que se pretende verificar carece de causa, violentando el art. 33 LC.- Tal el ataque de arbitrariedad.-

Existe además -sigue sosteniendo la casacionista- un absurdo formal en el decisorio, porque primero bien menciona y refiere el art. 38 de Ley 11683, pero luego adopta una solución impenetrable en el procedimiento propio de ese artículo.- Este es el ataque de contradicción.

Seguidamente, y para abundar en las razones que asisten a su derecho, transcribe a GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, que aluden a la inteligencia de la norma mencionada, señalando que el propósito de la misma no es tanto castigar a los remisos como otorgar una base presunta razonable para exigir la obligación, y alude a los fallos que estos autores citan, en los que -sostiene- se demuestra, que por vía de excepción, se puede demostrar la inexistencia real de la deuda presuntamente determinada para evitar los juicios de repetición.- Si ello es posible en la ejecución individual...también debe poder serlo en la colectiva.- Y en ésta, se ha demostrado la inexistencia del crédito: falta el hecho imponible generador, no hay obligación de

ingresar suma alguna ni por Ganancias ni por IVA, aún admitiendo que las declaraciones no fueron presentadas...

Culmina así afirmando que arbitraria y contradictoriamente, el fallo la condena a pagar un crédito a la DGI que no reconoce en los hechos causa real que lo sustente.

III.- El Procurador General a fs. 98/100, considera que el decisorio del a quo, equipara los efectos del art. 38 con las previsiones del art. 79 Ley 11683: la decisión de requerir el pago queda firme y puede ejecutarse la deuda, y si la resolución fue firme de ello deduce la procedencia de la verificación.- A su vez, intelige que la Cámara, extrae del fallo de la Corte cuya aplicación se cuestiona, los elementos que se asimilan al caso y lo usa de referencia...Aconseja por ello, rechazar el recurso.

IV.- ANÁLISIS:

1.- Recuerdo, previo a tratar el meollo del asunto, que en el marco jurídico del concurso o la quiebra, todo acreedor debe someterse al régimen concursal.- También, por cierto, el Estado con sus acreencias impositivas, está sujeto al proceso de verificación (art. 129 y conc. LC 19.551 conc. art.125 Ley 24.522).- El pedido de verificación, constituye un "verdadero proceso de conocimiento" dirigido, no solamente a establecer un crédito en la relación acreedor-deudor, sino también en ubicarlo en la relación acreedor-concurso, y tiende, no solamente a lograr se declare el derecho del acreedor contra el deudor fallido, sino también su oponibilidad con los demás acreedores.- En tal contexto, todo acreedor -en orden a la "par conductio"- debe acreditar la causa de su crédito.- Incluso el instrumento público, hace fe respecto de su contenido, mas no tiene igual fuerza respecto de su causa, que puede ser cuestionada por el concurso en el cual se solicita su verificación, y sobre el cual pesa la carga de la demostración de su falsedad o ausencia.- (Manual Práctico de Concursos y Quiebras - LUCA/ERRAMUSPE - Tomo 1 págs. 268/269/272/274/276).

No cabe abundar sobre estos principios elementales, que nadie ha discutido en autos -por evidentes y reconocidos- y que, a mi juicio, deben ser la guía de la cuestión que se trae a conocimiento.

2.- El art. 38 de la Ley 11683, prevé una de las formas posibles en que el Fisco Nacional puede hacerse de recursos impositivos en base a una determinación presunta.- La norma es en sí misma clara e inequívoca cuando admite la posibilidad de una ejecución fiscal individual, **sin más trámite**, si debidamente intimado, el contribuyente no presentó en el término estipulado su declaración jurada.- El título que así habilita la ejecución, tiene sus particularidades: no es definitivo respecto de la obligación - importa una determinación **a cuenta**- y la DGI, **no está obligada** a considerar la reclamación contra el importe requerido, salvo, claro, la repetición.-

Pero, el admitir la habilidad del título así emitido para promover una ejecución individual -lo cual es indiscutible por imperio legal- no significa que esa misma habilidad deba necesariamente admitirse en el proceso de verificación de créditos en una quiebra o concurso, en el contexto que otorgan las normas específicas.

3.- La Cámara a quo, dentro de su marco cognoscitivo pero al margen de las alegaciones de parte, resuelve con el criterio que obtiene de un fallo de la Corte Nacional.- El tramiento determina que en el caso, ha estimado procedente la aplicación del art. 79 de la Ley 11683, por no haberse interpuesto los recursos previstos en la normativa, y entonces la resolución administrativa será la de emitir boletas de deuda y encarar la ejecución- ha pasado en autoridad de cosa juzgada.- Con sentido crítico razonado y razonable, la concursada -casacionista- opugna el fundamento acusando arbitrariedad.- Y el primer motivo esgrimido para sustentar el ataque, es la disimilitud de las causas.

Debo disentir en el punto con la opinión de la Procuración General, en tanto considera que "el tribunal extrajo de ella los elementos que logran asimilarse al caso...", y que "luce a modo de referencia".- Intelijo, por el contrario, que el precedente es el fundamento mismo de la decisión.- Y recuerdo, que la misma Corte Suprema Nacional ha inducido como regla, que el "stare decisis" a los precedentes jurisprudenciales de ella emanados sólo excluye la arbitrariedad cuando hay identidad de casos (ED 19-1183, Fallos 266:106, 267:443, 312:195 y otros).- Y en verdad, las cuestiones resueltas por aquel decisorio citado por la Cámara, no guardan identidad ninguna con la cuestión debatida en estos autos.- No sólo porque se trataba en aquél de la aplicación de multas, sino por aquello en que la casacionista -y con razón, insiste.- El procedimiento seguido en sede administrativa, por efecto de la aplicación de la norma electa -art. 38 Ley 11683- no admite intervención ninguna del interesado como que no lo sea la presentación de la declaración jurada.- No admite recursos ni impugnaciones, que por otra parte, la ley lo expresa, la DGI no está obligada a oír.- Sólo el juicio de

repetición.- Si así es, mal pudo impugnar -en todo caso lo hubiera hecho ociosamente- la concursada...o el síndico.- Amén de lo cual, no puede producir el efecto que ha previsto el art. 79 de la Ley 11683, en cualquiera de los casos que menciona: de resoluciones *firmes*, uno y de decisiones *pasadas en autoridad de cosa juzgada*, otro.

Si bien la doctrina de la "cosa juzgada administrativa" se vincula a la posibilidad o no de anulación de oficio de actos administrativos, los enunciados de la misma dados por la Corte Suprema desde aquél famoso *leading-case* "Carmen de Cantón..." (Fallos 175:308), se aplican genéricamente para calificar la regularidad y estabilidad de los actos individuales de la Administración que afectan derechos subjetivos.- Al concretar las condiciones en que un acto administrativo es irrevocable (entre otras) señaló la Corte que el mismo debe ser *final*, cuyo contenido resuelva definitivamente la cuestión, *firme*, entendiendo por tal aquél, *que siendo susceptible de impugnación ha sido consentido por el sujeto afectado*, sea por haber dejado vencer el término legal o reglamentario para el recurso administrativo o judicial, o porque lo ha consentido en una u otra forma.- Y recepta así la tesis de OTTO MAYER, que clasifica los actos administrativos en decisiones y disposiciones, teniendo los primeros un contenido jurisdiccional que los asimila a la sentencia judicial en tanto "declaran el derecho en un caso individual", asimilándolos por ello a la sentencia judicial, por lo cual se justifican los efectos de cosa juzgada.- (Alfredo ZUANICH- La cosa juzgada en el Derecho Administrativo- pág. 57/58/59).- Más adelante se admitió, que también las disposiciones fueran consideradas irrevocables, en tanto actos de la administración activa, siempre con la condición de que hubiera *causado estado*, discutiendo la doctrina sobre el alcance la expresión -nunca explicado por la misma Corte- pero coincidiendo en la necesidad de que debían estar notificados al particular (COMADIRA - Derecho Administrativo - Ed. Abeledo-Perrot 1996 - pág. 98 con cita de GORDILLO).

El mentado art. 79, es acorde con esta doctrina, con efecto no sólo de irrevisibilidad en la sede, sino también de habilitación de la ejecución fiscal.- Mas no enerva -desde ya- la revisión judicial de estos actos por las vías pertinentes a tal fin (la acción contencioso-administrativa de plena jurisdicción, el juicio ordinario de repetición).- Y véase que, está exigiendo el consentimiento por la no interposición de los recursos autorizados, o bien que se trate de actos de administración jurisdiccional, y ninguno de ambos supuestos comprende el sub-lite.

De todo lo cual sólo puedo deducir que el fallo es arbitrario, por cuanto sus fundamentos son ineficientes para sustentar la decisión adoptada.- Así lo voto.

4.- Ciertamente es que el Fisco, ha sido dotado por las normas tributarias de potestades y procederes que importan una situación de preeminencia en las relaciones jurídicas que en su marco se establecen, ante la trascendencia del impuesto en el ingreso nacional.- Preeminencia que en materia de quebrantos, se le ha reconocido por la vía del privilegio a sus créditos.- Pero ha de tenerse presente que en la tutela jurisdiccional de los derechos de los acreedores que instituyen las normas concursales, cuyo último fin en definitiva también es de trascendencia en la Economía, el Estado es un acreedor más, que se beneficia, así como acota sus potestades en la "par conditio creditorum", sometido, como todos, al proceso de verificación (LL 1978-D-700, 1980-682).

En este estadio de la jurisprudencia ya es irrefutable, que en el pedido de verificación el acreedor debe indicar la causa de su crédito (art. 33 LC 19551 - conc.32 Ley 24522), aún -se ha dicho- los entes oficiales que han librado certificados de deuda, porque éstos "hacen plena fe de su contenido mas no de su causa..." (LUCA - ERRAMUSPE ob. cit. pág.99).- Y así es en la medida que este proceso de verificación persigue la comprobación de los créditos para su inclusión en el pasivo, para declarar la calidad de acreedor del verificante, no sólo en relación al concursado, sino también frente a los demás acreedores.

No empece a esta conclusión la circunstancia de que se trata de ejecuciones fiscales ya iniciadas, atraídas al concurso, ya que se ha dicho, que la actitud del concursado dentro del estado cognoscitivo del juicio ejecutivo, sin poder discutir la causa de su obligación, es muy distinta de la que debe asumir el acreedor en el concurso, en el que debe acreditar la causa de su crédito (Conf. SCBA- Acuerdos 071289 del 23/7/91, 072622 del 23/4/92), y que, si el pedido de verificación es un proceso de conocimiento pleno, el acreedor debe probar los extremos de su pretensión, y la verificación no procede si no demuestra la causa de su obligación, esto es, la relación jurídica eficiente que la justifica, y exacto contenido (SACBA Ac. 072361 del 3/12/91, 210239 del 27/8/92).- Incluso la sentencia de ejecución individual, no es prueba adecuada de la causa del crédito, limitándose a reconocer la sola habilidad ejecutiva del título, extremos que no deben confundirse (SCBA Ac. 068078 del 13/9/90, 68041 del 31/7/90, 209612 del 6/8/91).

Y, siendo así, y si en el proceso de verificación -pleno- se ha establecido y demostrado, *sin controversia por parte de la DGI*, que no existe base imponible para el Impuesto a las Ganancias ni para el Impuesto al Valor Agregado para el ejercicio 1992, aceptar que integren el pasivo las sumas consignadas en boletas de deuda emitidas *a cuenta* y en base a una determinación presunta por ese ejercicio, afecta los intereses del concursado y de la masa y desnaturaliza el mismo objetivo de la verificación.

5.- Ha de tenerse presente, que la única alegación de la DGI para sostener su derecho al intentar la revisión, y en la que insiste al apelar, es el haber cumplido con los procedimientos para los cuales la autoriza el art. 38 de la Ley 11.683, constituyendo las Boletas título ejecutivo suficiente.- Pero en ningún momento refiere, y menos aún demuestra, que -efectivamente- se adeuden tributos por el año 1992 que deban integrar el pasivo del concursado, a cuenta de alguna cantidad, y oponerse a la masa.- Es más, al pedir la revisión, consignó entre las condiciones de este procedimiento liquidatorio que "exista deuda fiscal exigible" (fs.4).-

6.- Debo aclarar, que lo dicho en el punto 3, conduce a descalificar la sentencia impugnada, atento a los que fueron sus fundamentos, mas al momento de casar el fallo debo destacar, que no propicio como solución una regla genérica que consagre la imposibilidad de verificación de créditos por la DGI, por impuestos determinados por aplicación del art. 38 de Ley 11683.- Creo más bien, que en el contexto dado por la Ley concursal, y en el marco de la "par conditio creditorum" - en orden a lo que he expuesto en los apartados 1, 2, 4, y 5, de este análisis, ha de atenderse cada relación jurídica en particular, y a las constancias de la causa dadas en el proceso -pleno- de la verificación de créditos.- Si de estas constancias resulta que la causa del crédito existe, que se ha producido el hecho imponible -más allá de que se trate de una determinación presunta y de un pago a cuenta- el crédito ha de verificarse atendiendo a la realidad de la obligación impositiva, que debe oponerse a la masa.- Si por el contrario, como en el sub-lite, esas constancias son demostrativas de la ausencia de los extremos primarios de la obligación impositiva (no hubo ganancias, sino quebrantos - no se registran ventas, ergo no debe abonarse el IVA), la verificación -de aceptarse- asumiría el carácter formal de una ficción que crea perjuicios al concursado y a la masa sin sustento real, disminuyendo ilegítimamente el patrimonio que es la garantía común de todos los acreedores.

Por estos motivos me pronuncio, en el caso particular planteado, por revocar el fallo impugnado y casarlo, confirmando el decisorio de la jueza del concurso.

A igual cuestión el Dr. Royer dijo:

Mi colega proponente ha propiciado la resolución del caso en mérito al principio de la justicia del caso concreto.- No pocas veces he adherido a esta regla, en la medida en que frente a la causa caída bajo la jurisdicción del cuerpo, la doctrina general que emana de los precedentes aparece insatisfactoria para la subsunción, mereciendo el análisis particularizado que impone a los jueces "atender a las constancias de la causa" como regla segura para aventar la arbitrariedad.

Lejos está el fallo que se ataca en casación de satisfacer tales principios.- No parece haber advertido el a quo, la sustancial diferencia existente entre la aplicación de una multa, cual es el supuesto del fallo que le sirve de apoyatura a la decisión, y la determinación - mas aún la determinación presunta- de un impuesto.

Desde el punto de vista del derecho tributario, se ha dicho que las diferentes modalidades determinativas previstas por la ley, sólo son "medios" disímiles en la forma, pero identificados con la única finalidad de establecer en cada caso concreto la existencia y cuantía de la obligación.- Y que esa variedad, no tiene - intrínsecamente considerada- mayor importancia, y está dada por la mayor o menor participación asignada al particular en la consecución de esa finalidad.- (VILLEGAS - Curso de Derecho Financiero y Tributario, pág.293).- En ningún caso -opina GIULIANI FONROUGE- la intervención que pueda tener el sujeto pasivo en el sistema argentino permite hablar de un procedimiento contradictorio formal, y se opone así a quienes consideraron que la determinación impositiva fuera un acto de índole jurisdiccional (cita del mismo autor - pág. 294).

Pero sí puede discurrirse sobre la mayor o menor participación del contribuyente en algún proceso de determinación -vg. cuando presentó la declaración jurada- es claro que tal participación es nula cuando de determinación presunta se trata por aplicación del art. 38 de la ley 11683.- No niego, que la norma prevé que el obligado deba ser invitado a participar...presentando la declaración.- Mas si no lo hace, la ley tributaria directamente lo excluye, determina y ejecuta, sin posibilidad alguna, en esa ejecución, de discutir la determinación.- A título sancionatorio por no haber cumplido en término con sus deberes para con el fisco, lo envía -para cualquier controversia- al juicio de repetición.

Puede entenderse, que emitida la Boleta de Deuda, la determinación presunta hace cosa juzgada administrativa, en el sentido de que la DGI -o el órgano recaudador que se trate- no puede "revisar" aquélla -al menos en beneficio del contribuyente- que debe soportar la ejecución y discutir en otro juicio los extremos de la obligación y /o su cuantía.- Mas la aplicación irrestricta del art. 79 al caso, no parece satisfacer los recaudos de firmeza, consentimiento y agotamiento de vías administrativas que el mismo supone.

Pero bien ha dicho el Dr. TORREJON, la situación del deudor impositivo, no es la misma en una ejecución particular que en la ejecución colectiva universal de la quiebra o del concurso.- En este contexto, no habrá de discutirse la habilidad del título emanado de la DGI, pero sí su causa, en la medida en que así lo admite la Ley específica (art.33 - 19551, art. 32 ley 24522), en protección de los acreedores y de conformidad a la regla de la "par conductio...".- Las circunstancias que permitan en el proceso de verificación discutir los extremos de las determinaciones impositivas variarán...Tal como dijo la Corte en el caso en que la Cámara fundó el fallo impugnado, si se tratara de multas...o determinaciones consentidas por firmes o porque mediare decisión jurisdiccional respecto de las mismas, la eficiencia del art. 79 en el proceso concursal será aceptable, puesto que su juego informa la existencia de la obligación y su contenido.- Pero si la determinación no fue notificada, y sin embargo ejecutada según el art. 38 de marras, tengo para mí que la prueba de existencia de la obligación -causa del título- es condición para su verificación.

Ello así, por cuanto las presunciones legales constituyen "simples reglas que determinan la existencia de una realidad no probada", y su particular característica "consiste en dispensar de la prueba específica del hecho desconocido a aquéllos sujetos en cuyo favor son establecidas", sin que ello traduzca como consecuencia considerar ese hecho como probado, sino "consentir -por especiales razones-ciertos efectos, aunque no estén probados los hechos que los presuponen" (Moschetti Francesco - El principio de capacidad contributiva - Ed Inst. Est. Fiscales - Madrid 1980, pág.308).- El efecto previsto de irrevisibilidad, y habilitación de la ejecución individual por la Ley 11683, no puede en mi opinión amparar la presunción frente al hecho probado en el proceso pleno de verificación, de la inexistencia, en el caso, de las obligaciones tributarias a las que se aplica.

Ya en algún caso -que no guarda identidad con el presente y lo aclaro a fin de no caer en el mismo vicio del a quo- dijo la Suprema Corte, que reconocer la potestad de la DGI para determinar de oficio las obligaciones impositivas, no significa admitir que tenga en la materia facultades omnímodas y fuera del control judicial...y que, cuando de estas determinaciones se trata, el efecto de la presunción es invertir la carga de la prueba: quien pretende que el método es erróneo debe suministrar la prueba pertinente... (CS Fallos 268:514).

La doctrina puede aplicarse al caso, aunque no se trata -es cierto- de un juicio de repetición.- Pero es evidente, que en el marco que posibilitó el proceso concursal, está demostrado que no existe hecho imponible, ni por ende, obligación fiscal, lo cual es suficiente para el decaimiento de la pretensión verificatoria.- Lo contrario significaría consagrar el perjuicio incausado -por un crédito inexistente y aún más, privilegiado- de la masa de acreedores.- Y la presunción legal, destinada a "castigar" al contribuyente remiso en presentar su declaración, se extendería en contra de la masa en el solo beneficio del fisco, que se enriquecería a su costa, despreciando la finalidad del proceso concursal.

Concuero por estos motivos con el prevotante y adhiero a la solución que propicia.

A la misma cuestión el Dr. Martín dijo:

Exponen estos autos, la colisión de intereses entre el fisco nacional, el contribuyente y sus restantes acreedores, producida en un proceso de quiebra.- La DGI, en ejercicio de sus legítimas potestades, reconocidas y amparadas por la ley tributaria, practicó la determinación presunta de oficio a que está autorizada por el art. 38 de Ley 11683, por los impuestos a las Ganancias y por IVA, correspondientes al año 1992.-

Inició, con este título, la ejecución fiscal que la misma norma habilita.- Por efecto del proceso concursal abierto para el contribuyente, las ejecuciones son atraídas al proceso universal, y la DGI concurre a verificar este crédito, con la resistencia de la concursada, que acoge la jueza actuante.- Encara entonces la DGI, por esta y otras causas, la revisión del fallo, obteniendo nuevamente el rechazo de esta verificación.- Acude entonces a la apelación y el a quo, en un decisorio que en el punto sólo funda en un criterio que toma de un precedente de la Corte Nacional, enfrenta -y creo que innecesariamente- el derecho tributario con el falimentario, sin procurar su composición, en atención a las circunstancias de la causa, en desmedro de la verdad objetiva.

La misma Corte ha reconocido, que para fijar el alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones tributarias, el juzgador no puede sino ajustarse al principio que recepta la ley 11683 en su art. 11 (el fin de las mismas y su significación económica) pero esta conclusión, no significa desconocer que el Derecho constituye una totalidad unificada, sin compartimientos estancos, y reconocer la primacía de la legislación especial y de los principios que la informan no obsta a la consideración de otras normas del orden jurídico (Conf.CS JA 1976-I-pág.75), en este caso, del derecho concursal.- La Suprema Corte Bonaerense, también ha establecido la regla de interpretación especial y propia de la norma tributaria, "que indaguen el fin perseguido por la ley a través del análisis de su función específica y de la naturaleza de las relaciones particulares que regula, por lo que no deben entenderse necesariamente con el alcance más restringido que su texto admita, sino de modo que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallo N° 25230 del 13/5/75).

No cabe cuestionar el interés público que subyace en las normas impositivas, y motiva la exigencia de atención a su especialidad, en detrimento de derechos o intereses reconocidos en otros ordenamientos.- Pero también en el proceso concursal, se encuentra comprometido el interés público, y es innegable la significación económica y social de este instituto, así como los valores en él comprometidos (Vide Concursos y Quiebras - BONFANTI- GARRONE págs. 10 a 14).

De este modo, la exigencia de atender a la realidad económica que la casacionista plantea, no es una aspiración particular de la fallida sino que está ínsita en la finalidad del proceso universal al cual acude.- Así, dice PROVINCIALI, citado por CÁMARA, que la verificación de créditos es el punto de encuentro -no de contraste lo cual no es teóricamente admisible ni posible- del interés público y de los intereses privados para cuya satisfacción se preordena el instituto falencial, ya que de ella depende la legitimidad de la ejecución colectiva y la posibilidad de participación para lograr resultados útiles.- La gravedad del procedimiento concursal radica en el equilibrio de intereses, de modo que el interés público sea salvaguardado y asegurado contra las unilaterales y absolutistas finalidades de los acreedores, y, el interés de estos últimos, no se vea sacrificado o disminuido por la tutela del interés público (El Concurso Preventivo y la Quiebra - Vol. I- pág. 579).- La importancia del contradictorio -dirá CÁMARA luego- que no es sino un proceso particular dentro de uno general más amplio- está dirigido a establecer el crédito, en la relación acreedor-deudor y acreedor-concurso, frente a los acreedores y en posición relativa a ellos (pág.623) .- Y citando a YADAROLA cuando trata la cuestión de la "causa" de los títulos hábiles ejecutivos, afirmará, que el orden jurídico representa un sistema de equilibrio de derechos fundado en la justicia (*suum quique tribuere*), **y se atendería contra la justicia si por virtud de un rigorismo formal, que por una parte es innecesario, y por otra, no se conforma a la realidad de la vida jurídica, se permitiera al acreedor de una relación abstracta, enriquecerse ilegítimamente a costa de su deudor.**- Estos efectos injustos, agrega, deben impedirse, otorgando al deudor una acción o una excepción destinados a removerlos, y restablecer el equilibrio jurídico alterado por el pago sin causa, o a impedir que tales efectos se produzcan.- (pág.669).

Es claro que en esta situación se comprende la controversia de autos.- Más allá de la habilidad ejecutiva del título, o de la cosa juzgada administrativa si se entendiera producida, que bueno es insistir, no es impeditiva de la revisión judicial, la determinación impositiva de marras fue presunta, y está desvirtuada por la realidad acreditada, de la cual deriva la inexistencia de la obligación (hay quebranto-no hay ventas).- Verificar este crédito, es contrariar el objeto del instituto falencial que exige superar el esquema restringido de la justicia conmutativa y resolver una situación que exige justicia distributiva; es permitir el enriquecimiento sin causa del fisco -con efecto de cosa juzgada (art.38 LC 19551, 37 de ley 24522) - a costa y en detrimento no sólo del interés particular de los acreedores o de la masa, sino del mismo interés público.- Y esta solución, así lo entiendo, no satisface la finalidad ni del derecho tributario, ni del derecho concursal.- Y destaco, que coincide con esta opinión, la Cámara Nacional de Apelaciones de la Capital Federal - Sala D- que en autos "TEN TOLA SA - MCBA" hubo resuelto, que la Ley 19551, en su art. 33, impone la acreditación de la causa del crédito que se pretende verificar, y *"no cabe admitir una determinación oficiosa sobre base presunta frente a un proceso concursal donde no media una relación individual con el deudor, sino que la existencia del crédito debe ser opuesta a otros acreedores, tanto más, cuando se trata de un crédito con privilegio general..."*, no obstante, en ese caso, admitió la verificación porque de las constancias resultaba que existió base imponible (Interlocutorio del 20/3/87).

De allí que estime, que la aplicación lisa y llana por el a-quo del precedente que cita, sin mayor análisis, que no guarda la debida similitud con la situación de autos, de la que no se hace cargo, es -sin dudas- arbitraria.- Y el caso debe resolverse en el sentido en que me vengo pronunciando.

Concuero así, con la conclusión de los pre-votantes, sin que esto implique -como lo ha establecido el voto del Dr. TORREJÓN- sentar una regla genérica, propiciando en cambio el análisis de cada caso para discernir la verificabilidad de las determinaciones impositivas.

El fallo recurrido entonces, debe descalificarse en la parte que decide la cuestión traída al extraordinario, casando la sentencia en el sentido de confirmar la decisión de la jueza de la falencia.

A la segunda cuestión el Dr. Torrejón dijo:

Tal como he resuelto la primera, propongo al acuerdo: 1) Revocar parcialmente el fallo de fs. 48/50, en cuanto ha sido objeto de este recurso.- 2) Casar parcialmente el decisorio revocado por el punto precedente, rechazando el recurso de revisión intentado por la DGI, en cuanto ha sido materia de casación.- 3) Costas a la incidentista (art. 68 CPCC), estimando debe diferirse la regulación de honorarios hasta que sean fijados en las anteriores instancias.

A igual cuestión el Dr. Royer dijo:

Tal como he votado la primera cuestión acuerdo con la solución dada por el Dr. Torrejón.

A la misma cuestión el Dr. Martín dijo:

Atento los términos de mi voto a la primera acuerdo con la solución propiciada por los Dres. Torrejón y Royer.

Con lo que se dio por finalizado el acto quedando acordado dictar la siguiente:

S E N T E N C I A

1º) **REVOCAR** parcialmente el fallo de fs. 48/50, en cuanto ha sido objeto de este recurso.

2º) **CASAR** parcialmente el decisorio revocado por el punto precedente, rechazando el recurso de revisión intentado por la DGI, en cuanto ha sido materia de casación.

3º) **COSTAS** a la incidentista (art. 68 CPCC),

4º) **DIFERIR** la regulación de honorarios hasta que sean fijados en las anteriores instancias.

5º) **REGISTRESE**, notifíquese y devuélvase.

Fdo. Dres. Agustín Torrejón, Fernando S.L. Royer y Raúl Martín.-

REGISTRADA BAJO EL N° 4 S.R.E.. CONSTE.-

Anexo 2

“Voces:

CONCURSO PREVENTIVO ~ CREDITO A FAVOR DEL FISCO ~ IMPUESTO ~ IMPUESTO PROVINCIAL ~ INCIDENTE DE REVISION ~ OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ~ QUIEBRA ~ RECURSO DE INAPLICABILIDAD DE LA LEY ~ VERIFICACION DE CREDITO FISCAL ~ VERIFICACION DEL CREDITO

Tribunal: Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires(SCBuenosAires)

Fecha: 2003/06/18

Partes: Provincia de Buenos Aires s/inc. de rev. en: Scuncio, Alberto J. s/conc. prev.

Publicado en: Sup.CyQ 2004 (marzo), 91 - LLBA 2004 (febrero), 39, con nota de Diego M. Fissore

HECHOS:

El Fisco de la Provincia de Buenos Aires se presentó en un concurso preventivo a fin de verificar un crédito por impuestos impagos. El juez de primera instancia rechazó el pedido. Ante ello, el Fisco planteó incidente de revisión, el que fue rechazado. La cámara de apelaciones confirmó al considerar insuficiente la certificación de deuda. El Fisco interpuso recurso de inaplicabilidad de ley afirmando haber justificado el crédito con la certificación y las constancias del expediente administrativo, además de ser razonable la determinación de oficio del crédito. La Suprema Corte admite el recurso.

SUMARIOS:

1. Resulta suficiente a los fines de la verificación de un crédito por impuestos impagos, la presentación de la liquidación de la deuda expedida de oficio por el Director de Cobro Prejudicial de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, cuyos actos gozan del carácter otorgado por el art. 979, incs. 2° y 5°, del Cód. Civil, ya que cumple con la exigencia de indicar la causa, monto y privilegio (art. 32, ley 24.522 de concursos y quiebras -Adla, LV-D, 4381-).

2. Es procedente el recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto contra la sentencia que rechazó el incidente de revisión promovido por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires ante la no verificación de un crédito por impuestos impagos, toda vez que violentó el Código Fiscal al concluir el a quo en la insuficiencia de la certificación de deuda para legitimar el ingreso al pasivo.

TEXTO COMPLETO:

La Plata, junio 18 de 2003.

¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley?

El doctor Pettigiani dijo:

I. La Cámara a quo, para rechazar la apelación y resolver como lo hizo, sostuvo que el proceso concursal no era una ejecución fiscal y que no bastaba una simple certificación de deuda para legitimar el ingreso al pasivo, sino que el apelante debía aportar la documentación probatoria de sus créditos, como le exigía sin distinción alguna el art. 32 de la ley 24.522 (fs. 45 vta.).

II. Contra dicho pronunciamiento se alza el apoderado del Fisco mediante recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley, en el que plantea los siguientes agravios:

a) Que su parte justificó en todo momento la causa y el origen del crédito no sólo con la certificación de deuda emitida por la Dirección Provincial de Rentas, sino también con el expediente administrativo, antecedente y sustento de la liquidación, puesto oportunamente a disposición del síndico y acompañado como prueba en los incidentes.

Asegura, al respecto, que en los créditos fiscales la justificación de la causa, requerida por el art. 32 de la Ley de Concursos y Quiebras 24.522, está constituida por la ley impositiva que crea la carga y la condición de contribuyente obligado del deudor.

b) Añade que la determinación de oficio del crédito se encuentra autorizada por el art. 40 del Cód. Fiscal para el caso de que el contribuyente no presentare su declaración jurada por uno o más períodos fiscales.

Aduce que en el sub lite se determinó en forma discreta y razonable sobre la base de indicios y presunciones acerca de circunstancias conocidas, descartando con ello cualquier mecanismo arbitrario o abusivo.

Agrega que el certificado de deuda emitido por un organismo provincial reviste el carácter de instrumento público en los términos del art. 979, incs. 2° y 5° del Cód. Civil, por lo que bastaría su presentación sin necesidad de haber exhibido el expediente administrativo, como se hizo en autos.

Además, sostiene que por el principio de legitimidad, debe tenerse por cierto lo afirmado en el acto administrativo, mientras no sea desvirtuado por prueba en contrario, lo cual no aconteció en la especie.

Concluye que la propia sala I de la Cámara se pronunció de manera favorable al procedimiento de la liquidación sobre base presunta en fallo que cita.

Por lo expuesto, considera que el fallo es arbitrario y absurdo.

III. El recurso es fundado.

Tal como esta Corte lo resolvió en la causa Ac. 79.365 (sent. del 19/II/2002), considero que en el caso traído, el a quo ha violentado la normativa fiscal citada, por lo que mutatis mutandi he de seguir los lineamientos de la sentencia que recayó en dicha causa.

El art. 40 del Cód. Fiscal (t.o. 1996) dispone que en los concursos civiles o comerciales, serán títulos suficientes para la verificación del crédito fiscal, las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto, cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada por uno o más períodos fiscales y la Autoridad de Aplicación conozca por declaraciones anteriores y determinaciones de oficio la medida en que presuntivamente les corresponda tributar el gravamen respectivo. No habiéndose declarado en autos la inconstitucionalidad de tal norma, no se advierte la colisión jerárquica en que funda la Cámara su fallo, máxime cuando el mencionado artículo prevé el recaudo de admitir las liquidaciones cuando fueran expedidas por "funcionario autorizado" para el caso de incumplimiento del responsable de la respectiva declaración jurada.

En el sub lite, la liquidación base de la deuda se encuentra suscripta por el Director de Cobro Prejudicial, dependiente de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, cuyos actos gozan del carácter otorgado por el art. 979 (incs. 2° y 5°) del Cód. Civil (v. fs. 70 del expediente administrativo agregado por cuerda).

Siendo ello así, cabe recordar que los instrumentos públicos hacen plena fe hasta que sean argüidos de falsos

(art. 993, CC), trámite que en autos no fue efectivizado, como tampoco fue acreditado el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración jurada que hubiera obligado al Estado a liquidar sobre dicha base.

Partiendo de estas circunstancias, tampoco se advierte que exista contradicción intrínseca entre la norma del art. 40 y el art. 32 de la ley 24.522 que reclama la "indicación" del monto, causa y privilegios, siendo suficiente a este efecto, a mi juicio, la liquidación efectuada por el Fisco, autorizada por la legislación provincial, la que -por otra parte- en este punto fue admitida por el Síndico que aconsejó su verificación cuando podría haber demostrado la falsedad o ausencia de la causa de la obligación (v. fotocopia de fs. 24/26 y además, su contestación del traslado del incidente de revisión de fs. 27).

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

Lo dicho me persuade de la razón que le asiste a la parte que hoy recurre en cuanto a que la liquidación efectuada cumple con la exigencia del art. 32 de la ley 24.522, por lo que propongo admitir el agravio traído.

Si lo que dejo expuesto es compartido, deberá hacerse lugar al recurso interpuesto; revocar el fallo impugnado y remitir la causa al tribunal de origen para que, integrado como corresponda, dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo que aquí se decide. Costas a la vencida (art. 68, CPCC). Voto por la afirmativa.

Los doctores de Lázari, Negri, Hitters y Salas, por los mismos fundamentos del doctor Pettigiani, votaron también por la afirmativa.

Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente sentencia: por lo expuesto en el acuerdo que antecede, se hace lugar al recurso extraordinario interpuesto; revocándose el fallo impugnado. Vuelvan los autos al tribunal de origen para que, integrado como corresponda, dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo que aquí se decide. Costas a la vencida (arts. 68 y 289, CPCC). - Eduardo J. Pettigiani.- Eduardo N. de Lázari.- Héctor Negri.- Juan C. Hitters.- Juan M. Salas.

Citas Legales

ley 24.522 (Adla, LV-D, 4381).

Copyright La Ley S.A. 2004”¹¹⁹

Anexo 3

ZANELLA, SAN LUIS SAIC c/ D.G.I.

ZANELLA, SAN LUIS SAIC c/ D.G.I.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala I

07/12/1999

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

1°) Que a fs. 884 la actora -luego de relatar que esa parte se presentó en concurso preventivo el 5 de marzo de 1995, el que tramita por ante el Juzgado Nacional en lo Comercial N° 18 Secretaría N° 35 de esta Capital-, que abonó la totalidad de sus deudas verificadas mediante la emisión de Obligaciones Negociables, y de poner de relieve que los montos y conceptos reclamados en esta causa pertenecen al período preconcursal de la empresa -opuso como hecho nuevo la sentencia cuya copia acompaña-, la que se encuentra firme, en virtud de la cual se rechazó la pretensión del Fisco de verificar su crédito por aplicación de lo dispuesto en el art. 56 de la ley de concursos y quiebras N° 24.522. Ello así considera que, desde entonces, el Fisco Nacional se encuentra en conocimiento de que carece de derecho para cobrar la deuda que aquí se discute por sentencia firme y consentida. Asimismo, entiende que lo resuelto por el Juzgado Comercial altera las presentes actuaciones por haberse operado la prescripción del derecho que le asistía al Fisco al dictarse la sentencia del Tribunal Fiscal, derecho que, entiende, se extinguió antes del dictado de esa sentencia y de la apelación efectuada.

¹¹⁹ Fuente: La Ley Online. Copyright La Ley S.A. 2004

2°) Que corrido traslado la representación fiscal lo contestó a fs. 906/911. En tal oportunidad sostuvo que: a) bajo la denominación de "hecho nuevo" la actora pretende introducir una cuestión nueva que es ajena a la causa y ofrecer y producir prueba al respecto en una etapa procesal inoportuna; b) la competencia de esta Cámara según el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modif.) impide el tratamiento de la cuestión articulada en tanto aquella no formó parte del recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ni de la expresión de agravios correspondiente al recurso de apelación interpuesto por la actora; c) una decisión al respecto afectaría el principio de congruencia y el debido proceso adjetivo; d) la "prescripción del derecho que le asistía al Fisco" no constituye un hecho nuevo ni puede ser considerado como la introducción en la litis de un hecho nuevo en los términos del art. 260 del C.P.C.C.N.; e) no puede considerarse como de reciente conocimiento un hecho ya acaecido con relevante anterioridad como la sentencia traída a colación en esta instancia; f) que el plazo de prescripción -no de caducidad- establecido por el art. 56 de la ley 24.522 debe interpretarse en función de la regulación tributaria específica estatuida por la ley 11.683; g) la aplicación lisa y llana de la prescripción del art. 56 de la ley del régimen concursal no es posible en tanto implica dejar de lado las específicas normas de la 11.683 en materia de suspensión e interrupción de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y percibir tributos y aplicar sanciones; h) la aplicación de las causales de suspensión previstas en la liquidación tributaria específica -art. 68 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modif.)- al plazo de prescripción es inevitable; i) la ley 11.683 prevalece sobre la ley 24.522 porque es derecho público y federal y j) la prescripción no extingue el derecho sino la acción judicial correspondiente.

3°) Que, por otra parte, a fs. 916, se presentó la demandada y desistió parcialmente del recurso de apelación que interpusiera en autos en cuanto a la distribución de las costas que se efectuara en la instancia anterior respecto del allanamiento producido por esa parte, con fundamento en los pronunciamientos emitidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Mapfre Aconcagua Cía. de Seguros S.A." del 16 de febrero de 1999 y "Autolatina Argentina S.A." del 31 de marzo de 1999, razón por la cual solicita que se la exima de las costas en esta instancia.

4°) Que la actora contestó el traslado que se le confiriera a fs. 919, sosteniendo la procedencia de la imposición de costas a raíz del desistimiento producido con fundamento en el principio de la derrota, considerando además que -por no reunir los requisitos del desistimiento- se trata de una allanamiento. Asimismo en cuanto a la intimación que se le cursara mediante el auto de fecha 7 de mayo de 1999 (ver fs. 903) respecto del escrito del recurso extraordinario que presentara a fs. 888/902, se limitó a reiterar que "la presente causa se ha transformado en abstracta en función de lo resuelto por el Juez en lo Comercial a cargo del concurso, de conformidad con la copia que se adjuntó".

5°) Que a fs. 913 se corrió vista al señor Fiscal General quien produjo su dictamen a fs. 914 en el sentido de que debía hacer lugar a lo solicitado por la actora habida cuenta los principios que informan lo dispuesto por el art. 347, inciso 8° "in fine" del Código Procesal, en tanto mediaba en autos una sentencia judicial firme que obstaba a las pretensiones del Fisco Nacional -sentencia recaída, por lo demás, en un proceso en el que aquél fue parte-.

6°) Que ello sentado, cabe señalar que esta Sala comparte lo dictaminado por el señor Fiscal General en el sentido de que en la causa se está ante una cuestión que involucra los efectos y alcance de la cosa juzgada que emana del pronunciamiento emitido por el titular del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 18, en el expediente N° 35.156, caratulado: "Zanella Hnos. y Cía. S.A. s/concurso preventivo s/incidente de Verificación promovido por la Dirección General Impositiva", donde se declaró la prescripción de la pretensión vericatoria del Fisco Nacional con sustento en lo dispuesto por el art. 56 de la ley 24.522, resolución que conforme surge del testimonio agregado a fs. 882/883 de autos se encuentra firme.

7°) Que, en tal orden de ideas, corresponde poner de relieve, en primer término, que la demandada no ha negado que aquella decisión abarca al crédito discutido en autos -determinación de oficio de la situación impositiva de la actora frente al Impuesto Interno (Rubro Vehículos, Automóviles y Motores) por el período comprendido entre noviembre de 1987 y diciembre de 1993 y multa aplicada por el gravamen presuntamente omitido- el que resulta anterior a la fecha de apertura del concurso preventivo de la actora -el 5 de marzo de 1995- denunciada a fs. 884, circunstancia que tampoco fue negada por su contraria.

8°) Que ello así, procede puntualizar que no resultan admisibles los argumentos desarrollados por la demandada en torno de la improcedencia de lo manifestado por su contraparte como hecho nuevo, toda vez que -más allá de que no se advierte que en autos no se encuentre configurada la situación contemplada en el art. 260 inc. 3° del Código Procesal acerca del momento en que se tuvo conocimiento del dictado de la sentencia de que se trata- lo cierto es que, como lo pone de relieve el Fiscal General, el nudo de la cuestión pasa por determinar si lo decidido en sede del concurso respecto de la prescripción opuesta reviste el carácter de cosa juzgada y si ello se proyecta sobre la cuestión sometida a conocimiento de esta Sala.

9°) Que, en este orden de ideas conviene recordar, en primer lugar -en atención a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que invoca la demandada cuya doctrina no se compadece con las circunstancias que rodean el presente caso, tornándose por ende inaplicable en la especie-, que no se discute en la causa la competencia de este Tribunal para resolver los recursos interpuestos contra el pronunciamiento del organismo jurisdiccional en el marco del procedimiento instituido en la ley 11.683, ni tampoco se encuentra en tela de juicio si el fuero concursal cuenta con facultades de revisión de la validez de una determinación tributaria que hubiera quedado firme en sede administrativa, sino que, como quedó dicho, se trata de que esta sala determine si la cuestión sometida a su conocimiento ha devenido abstracta a partir de la declaración de prescripción de la pretensión verificatoria del Fisco Nacional ocurrida en sede del concurso.

10) Que establecido lo anterior, resulta pertinente puntualizar que en virtud de lo dispuesto por el art. 32 de la Ley de Concursos y Quiebras era obligación del Fisco Nacional someterse al proceso verificatorio en los términos en que lo prevé aquella norma, con todas las consecuencias que su falta de cumplimiento provoca (confr. Cám. Nac. Com., sala B, in re "Plasbastos S.R.L." del 5/10/89; ídem, sala C, in re "Celtrac S.A." del 21/8/90; ibídem, sala D in re "Parquera del Sur" del 2/10/90; entre otros). Establecida tal carga cabe además tener presente que, precisamente, el pedido de verificación produce los efectos de la demanda judicial y, en su mérito, interrumpe la prescripción e impide la caducidad del derecho y de la instancia. Asimismo para evitar el riesgo de que la prescripción se opere en el transcurso del proceso verificatorio, el titular de la pretendida acreencia debe deducir la demanda tradicional de insinuación para interrumpir su curso (art. 32, párr. 2°) -cfr. Rouillón, Adolfo A.N., "Régimen de Concursos y Quiebras - Ley 24.522", 8ª edición, págs. 91/93, Ed. Astrea, Bs. As., 1998; Oscar A. Galíndez, "Verificación de Créditos", 2ª edición, págs. 151/159, Ed. Astrea, Bs. As., 1997-.

En tal aspecto se ha sostenido para el caso de verificaciones tardías, como aquélla de la que da cuenta el testimonio de la sentencia agregado a fs. 882/883, que "...debe tenerse en cuenta la abreviación que el concurso produce en los plazos de prescripción de las deudas del concursado: todos los plazos de prescripción liberatoria que no se hubiesen cumplido a los dos años de la presentación en concurso, se tienen por vencidos al cabo de ese lapso" (Cfr. Rouillón, Adolfo A.N., op. cit., pág. 129), como así también que "...en tanto el proceso se mantenga vivo, la verificación tardía tramita por incidente ante el juez concursal (art. 56, párr. 6°, LCQ). Pero una vez concluido el concurso, la ley permite la articulación de la pretensión de marras, pero ahora con arreglo al proceso que corresponda a la acción individual pertinente, y siempre -obviamente- que la prescripción no se hubiese operado". Y si bien se ha admitido en doctrina que "carece de apoyo legal la afirmación de que la conclusión del concurso produce la extinción de los créditos que no se insinuaron en aquel procedimiento, pues no existe norma expresa que disponga ese efecto" y que desaparecida la causa de la suspensión del derecho del acreedor producida a raíz de la apertura del concurso el crédito subsiste, ello lo es siempre y cuando no "se haya operado su prescripción, dado el plazo abreviado que contempla ahora el art. 56, párr. 6, de la LCQ". (Cfr. Galíndez, Oscar A., op. cit., págs. 302 y 307.)

11) Que tales interpretaciones se compadecen con las finalidades que se persiguieron con las modificaciones introducidas por la ley 24.522 en materia de concursos y de quiebras, puestas de manifiesto no sólo en el Mensaje de elevación del respectivo proyecto sino también en la respectiva discusión parlamentaria, en cuanto a la necesidad de encontrar soluciones rápidas a la crisis falencial y a fin de otorgar seguridad y estabilidad a las decisiones patrimoniales que los acreedores y terceros adopten respecto de la empresa concursada.

En tal sentido no resulta posible admitir la pretendida preeminencia de las normas contenidas en la ley 11.683 en materia de prescripción de las acciones del Fisco para hacer efectivo sus créditos, sobre lo dispuesto por el art. 56, 6° párr. de la ley 24.522, conforme lo entiende la demandada, toda vez que tal preeminencia no se

sostiene en disposición alguna que así lo estipule y siendo que, por el contrario, aquella última norma establece -sin efectuar distinciones- que transcurrido el plazo de dos años "...prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores como del concursado, o terceros vinculados, salvo que el plazo de prescripción sea menor". En tal sentido, frente a la existencia de una norma específica y posterior -llamada a regular la situación particular sin distinciones-, que ciertamente desplaza el régimen genérico de prescripción de las acciones y poderes fiscales establecidos en la ley 11.683, carece de relevancia jurídica distinguir acerca de que el crédito del acreedor -Fisco Nacional- se compone eventualmente del impuesto, accesorio y multa, habida cuenta que el precepto aludido hace genérica referencia "a las acciones del acreedor".

12) Que, en esta línea de pensamiento, cabe entonces dilucidar si lo decidido por el juez del concurso al resolver la prescripción de que se trata goza de los efectos de la cosa juzgada y resulta por ende oponible en este proceso. Al respecto corresponde poner de relieve que, como lo señalara el señor Fiscal General, en el incidente de verificación tardía articulado por el Fisco participaron tanto el concursado como éste, siendo, precisamente, que fue en el marco de tal contienda que se expidió el juez del concurso resolviendo la prescripción oportunamente opuesta, decisión que, por otra parte, la aquí demandada no recurrió.

Ello así y en tanto las partes en aquel juicio -que son entre quienes se desenvuelve el presente- en el que se pretendió verificar los créditos que se discuten en esta causa, han tenido ocasión de invocar y producir los argumentos y las pruebas que sustentaban sus respectivos derechos, no cabe sino concluir que corresponde -encontrándose a salvo el derecho de defensa en juicio- otorgarle a lo de tal modo decidido el carácter de cosa juzgada.

Ello, pues como bien se señaló -si bien que con referencia al antiguo régimen concursal- la cosa juzgada prevista en el art. 38 de la ley 19.551 tiene efectos extrafalenciales contra el concursado y todos los sujetos del juicio y, por lo tanto, la existencia del crédito no puede discutirse más dentro o fuera del procedimiento universal (doc. sala B, C.N.Com. in re "Czerwonko, Eduardo", del 23/11/89; en igual sentido, sala E, CNCCom., "Banco Latinoamericano S.A.", del 30/5/88).

13) Que, ello así, cabe entonces concluir que lo decidido respecto de la prescripción de la pretensión verificatoria del Fisco o, lo que es lo mismo, la prescripción, de las "acciones" fiscales respecto del impuesto y todos sus accesorios por el período en cuestión, en tanto ha adquirido firmeza no sólo no podría ser objeto de una posterior revisión dentro del trámite concursal sino que tampoco puede ser atacado ante esta sede, por aplicación de los efectos propios de la cosa juzgada. En este sentido para reforzar todo lo explicitado, resulta conveniente recordar que como lo sostiene Osvaldo J. Maffía, si bien la prescripción del art. 56 rige únicamente en el concurso preventivo, al respecto "...sólo pueden ocurrir dos cosas: que la cuestión se hubiera planteado, en cuyo caso se tendría una decisión y en ese caso el pronunciamiento excluiría toda otra oportunidad de replanteo. O que no mediara el acuse aun cumplido el plazo de dos años, perdiéndose la única oportunidad legal para hacerlo" (cfr. "Verificación de créditos", pág. 414, 4a edición, Editorial Depalma, Bs. As., 1999); siendo que, desde tal perspectiva, el caso de autos cae dentro de la primera de las situaciones referidas, esto es, que la cuestión fue articulada y se cuenta a su respecto con un pronunciamiento firme. ASI SE DECLARA.

14) Que, sin perjuicio de lo expuesto, lo dicho anteriormente no obsta un pronunciamiento de este Tribunal respecto de las distintas cuestiones de fondo involucradas en el sub lite, el cual, en contra de lo que podría llegar a pensarse con motivo de la declarada imposibilidad del Fisco Nacional de exigir la totalidad del crédito que hubiera resultado de autos como consecuencia de los efectos que proyecta lo decidido en sede concursal por sentencia firme pasada en autoridad de cosa juzgada, mantiene igualmente suficiente causa legal en la presente instancia judicial abierta.

En efecto, a tal fin, y más allá de que también la procedencia de la sanción de multa aplicada por la D.G.I. merecería una decisión de esta Cámara a su respecto -ello, a los fines de una eventual e hipotética consideración ulterior de la misma como antecedente sumarial por parte del organismo administrativo y/o jurisdiccional competente llamado oportunamente a intervenir-, lo cierto es que emitir un pronunciamiento acerca del derecho invocado por el Fisco Nacional en el ajuste fiscal formulado, tiene sentido, por ejemplo, a tenor de aquello dispuesto en el art. 81 de la ley 11.683 vinculado a la "acción y demanda de repetición", el

cual, en su parte pertinente, expresa que "...la reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la Dirección General cuando estuvieren prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso...".

ASI SE DECIDE, debiendo las actuaciones continuar según su estado. Costas en el orden causado.

15) Que, establecido lo anterior, corresponde hacer lugar al desistimiento parcial del recurso de apelación deducido por la demandada, efectuado a fs. 916, referido a las costas que se le impusieran en la instancia anterior respecto de su allanamiento parcial de fs. 715/716, debiendo señalarse en cuanto al pedido de dispensa de la imposición de las costas de esta instancia a su cargo que la misma resulta improcedente toda vez que la jurisprudencia que invoca en apoyo de su postura no es asimilable a aquélla a la que alude el art. 75, 2° párr. del Código Procesal. Por el contrario resulta aplicable en la especie la doctrina que surge del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído in re "Mapfre Aconcagua Cía. de Seguros S.A. c/D.G.I.", el 16 de febrero de 1999, citado por la demandada, donde se sostuvo que "...es requisito para la exención de costas en casos semejantes 'que los antecedentes en acatamiento de los cuales se desiste, sean no sólo posteriores a la demanda, sino que se hayan además resuelto sin costas (Fallos: 229:573)" situación que no se da en el caso ya que en el antecedente que se invoca a fs. 715 se le impusieron las costas al Fisco.

ASI SE RESUELVE.

16) Que toda vez que la actora no ha dado cumplimiento a la intimación que se le practicara a fs. 903 respecto del recurso extraordinario acompañado a fs. 888/902, limitándose a insistir en que la presente causa se transformó en abstracta (ver fs. 919) corresponde hacer efectivo el apercibimiento allí dispuesto, teniéndolo entonces por no presentado.

ASI SE DECIDE:

Regístrese, notifíquese y sigan los autos según su estado.
Bernardo Licht. - Pedro José Jorge Coviello. - Néstor Horacio Buján.

Voto del Señor Juez de Cámara; Dr. Bernardo Licht:

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

1) Que a fs. 884 la actora -luego de relatar que esa parte se presentó en concurso preventivo el 5 de marzo de 1995, el que tramita por ante el Juzgado Nacional en lo Comercial N° 18 Secretaría N° 35 de esta Capital-, que abonó la totalidad de sus deudas verificadas mediante la emisión de Obligaciones Negociables, y de poner de relieve que los montos y conceptos reclamados en esta causa pertenecen al período preconcursal de la empresa -opuso como hecho nuevo la sentencia cuya copia acompaña-, la que se encuentra firme, en virtud de la cual se rechazó la pretensión del Fisco de verificar su crédito por aplicación de lo dispuesto en el art. 56 de la ley de concursos y quiebras N° 24.522. Ello así considera que, desde entonces, el Fisco Nacional se encuentra en conocimiento de que carece de derecho para cobrar la deuda que aquí se discute por sentencia firme y consentida. Asimismo, entiende que lo resuelto por el Juzgado Comercial altera las presentes actuaciones por haberse operado la prescripción del derecho que le asistía al Fisco al dictarse la sentencia del Tribunal Fiscal, derecho que, entiende, se extinguió antes del dictado de esa sentencia y de la apelación efectuada.

2°) Que corrido traslado la representación fiscal lo contestó a fs. 906/911. En tal oportunidad sostuvo que: a) bajo la denominación de "hecho nuevo" la actora pretende introducir una cuestión nueva que es ajena a la causa y ofrecer y producir prueba al respecto en una etapa procesal inoportuna; b) la competencia de esta Cámara según el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modif.) impide el tratamiento de la cuestión articulada en tanto aquélla no formó parte del recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ni de la expresión de agravios correspondiente al recurso de apelación interpuesto por la actora; c) una decisión

al respecto afectaría el principio de congruencia y el debido proceso adjetivo; d) la "prescripción del derecho que le asistía al Fisco" no constituye un hecho nuevo ni puede ser considerado como la introducción en la litis de un hecho nuevo en los términos del art. 260 del C.P.C.C.N.; e) no puede considerarse como de reciente conocimiento un hecho ya acaecido con relevante anterioridad como la sentencia traída a colación en esta instancia; f) que el plazo de prescripción -no de caducidad- establecido por el art. 56 de la ley 24.522 debe interpretarse en función de la regulación tributaria específica estatuida por la ley 11.683; g) la aplicación lisa y llana de la prescripción del art. 56 de la ley del régimen concursal no es posible en tanto implica dejar de lado las específicas normas de la 11.683 en materia de suspensión e interrupción de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y percibir tributos y aplicar sanciones; h) la aplicación de las causales de suspensión previstas en la liquidación tributaria específica -art. 68 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modif.)- al plazo de prescripción es inevitable; i) la ley 11.683 prevalece sobre la ley 24.522 porque es derecho público y federal; j) la prescripción no extingue el derecho sino la acción judicial correspondiente.

3°) Que, por otra parte, a fs. 916, se presentó la demandada y desistió parcialmente del recurso de apelación que interpusiera en autos en cuanto a la distribución de las costas que se efectuara en la instancia anterior respecto del allanamiento producido por esa parte, con fundamento en los pronunciamientos emitidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Mapfre Aconcagua Cía. de Seguros S.A." del 16 de febrero de 1999 y "Autolatina Argentina S.A." del 31 de marzo de 1999, razón por la cual solicita que se la exima de las costas en esta instancia.

4°) Que la actora contestó el traslado que se le confiriera a fs. 919, sosteniendo la procedencia de la imposición de costas a raíz del desistimiento producido con fundamento en el principio de la derrota, considerando además que -por no reunir los requisitos del desistimiento- se trata de un allanamiento. Asimismo en cuanto a la intimación que se le cursara mediante el auto de fecha 7 de mayo de 1999 (ver fs. 903) respecto del escrito del recurso extraordinario que presentara a fs. 888/902, se limitó a reiterar que "la presente causa se ha transformado en abstracta en función de lo resuelto por el Juez en lo Comercial a cargo del concurso, de conformidad con la copia que se adjuntó".

5°) Que a fs. 913 se corrió vista al señor Fiscal General quien produjo su dictamen a fs. 914 en el sentido de que debía hacer lugar a lo solicitado por la actora habida cuenta los principios que informan lo dispuesto por el art. 347, inciso 8° "in fine" del Código Procesal, en tanto mediaba en autos una sentencia judicial firme que obstaba a las pretensiones del Fisco Nacional -sentencia recaída, por lo demás, en un proceso en el que aquél fue parte-.

6°) Que en tales condiciones cuadra poner de resalto, en cuanto ahora interesa, que el Tribunal Fiscal confirmó parcialmente la resolución de la Dirección General Impositiva -División Grandes Contribuyentes Nacionales-, por la cual se determinó la obligación de la recurrente en el Impuesto Interno Rubro Vehículos Automóviles y Motores, y la revocó en cuanto a la multa subsistente (fs. 763/768); aspectos sobre los cuales apelaron las partes a fs. 771 y 798.

7°) Que la cuestión planteada por la actora como "hecho nuevo" traduce, en concreto, una pretensión dirigida a que se declare la prescripción abreviada instaurada por la ley 24.522 -de Concursos y Quiebras-, lo que conduce a que el Tribunal pondere tal requerimiento a la luz de la eventual subsistencia y aplicación de las normas que, sobre tal presupuesto extintivo, y en relación a las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, se encuentran en la ley específica que rige la materia fiscal.

8°) Que en tales condiciones cuadra puntualizar que más allá del "nomen iuris" que corresponda asignar a la pretensión así articulada por la recurrente, en tanto sostuvo que "la presente causa se ha transformado en abstracta en función de lo resuelto por el Juez Comercial a cargo del Concurso (fs. 589/904)-, lo cierto es que aquella se exhibe como la articulación de una nueva defensa -prescripción- que no se encontraba sometida a conocimiento del tribunal con motivo del recurso interpuesto. Ello no obstante, toda vez que, en la especie, se han invocado hechos posteriores al pronunciamiento que, por resultar atinentes a extremos que se articulan como extintivos, corresponde su tratamiento en esta instancia (art. 277 in fine y art. 163, inc. 6°, parte segunda del CPCCN).

9º) Que el testimonio que luce a fs. 882/883 de la resolución firme del juez del concurso que involucrara a la recurrente, y que da cuenta que se ha hecho lugar "a la excepción de prescripción opuesta por la concursada", debe ser entendida respecto a la pretensión vericatoria deducida por el Fisco Nacional, tendiente al "reconocimiento de una acreencia en concepto de capital y actualización por impuesto interno Rubro Vehículos, Automóviles y Motores, con el privilegio general y quirografario, respectivamente"; decisión a que arribara el juez del concurso con fundamento en lo establecido en el art. 56 de la ley 24.522.

En esta decisión, el juez del concurso prescindió de pronunciarse -con acertado criterio- acerca de si, en el caso, correspondería estar a la prescripción abreviada establecida en el segundo párrafo del art. 56, con arreglo al cual "vencido ese plazo prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores, como el concursado, o terceros vinculados al acuerdo, salvo que el plazo de la prescripción sea menor".

En tal sentido cuadra recordar que para el cuestionamiento de una determinación impositiva la ley ha previsto, de manera específica, un procedimiento y un órgano de decisión (arts. 78, 147, 151, 154, 155, 166 y concordantes de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.-) y la posibilidad de apelar ante los tribunales federales (arts. 174 y 177 de la citada ley y art. 4º de la ley 21.828, cfr. considerando tercero de Fallos 308:1857, "Hilandería Luján S.A.", del 30/9/86).

10º) Que siendo ello así, en el marco del cuestionamiento formulado por la recurrente, corresponde discernir si, en la especie, los plazos de prescripción previstos en la ley específica tributaria deben ceder frente al abreviado establecido en el aludido art. 56 de la ley de concursos.

En orden a ese cometido resulta conveniente puntualizar que el principio de la prescripción abreviada instaurada en el citado art. 56, se exhibe como derivación de los preceptos emanados de los artículos 21 y 32 de la ley concursal. El primero de ellos consagra que la apertura del concurso preventivo produce:

"1) La radicación ante el juez del concurso de todos los juicios de contenido patrimonial contra el concursado. El actor podrá optar por pretender verificar su crédito conforme a lo dispuesto en los arts. 32 y concordantes, o por continuar el trámite de los procesos de conocimiento hasta el dictado de la sentencia, lo que estará a cargo del Juez del concurso, valiendo la misma, en su caso, como pronunciamiento vericatorio.

2) Quedan excluidos de la radicación ante el Juez del concurso los procesos de expropiación y los que se funden en las relaciones de familia. Las ejecuciones de garantías reales se suspenden, o no podrán deducirse, hasta tanto se haya presentado el pedido de verificación respectivo; si no se inició la publicación o no se presentó la ratificación prevista en los artículos 6 a 8, solamente se suspenden los actos de ejecución forzada.

3) La prohibición de deducir nuevas acciones de contenido patrimonial contra el concursado por causa o título anterior a la presentación, excepto las que no sean susceptibles de suspensión según el inciso 1.

4) El mantenimiento de las medidas precautorias trabadas, salvo cuando recaigan sobre bienes necesarios para continuar con el giro ordinario del comercio del concursado, cuyo levantamiento, en todos los casos, es decidido por el juez del concurso, previa vista al síndico y al embargante.

5) Cuando no procediera el pronto pago de los créditos de causa laboral por estar controvertidos, el acreedor debe verificar su crédito conforme al procedimiento previsto en los arts. 32 y siguientes de esta ley. Los juicios ya iniciados se acumularán al pedido de verificación de créditos. Quedan exceptuados los juicios por accidentes de trabajo promovidos conforme a la legislación especial en la materia."

De su lado, en el art. 32 de la ley concursal se establece que "El pedido de verificación produce los efectos de la demanda judicial interruptiva de la prescripción e impide la caducidad del derecho y de la instancia".

11º) Que ello sentado, del juego armónico de los preceptos referidos surge nítidamente que el fuero de atracción opera respecto de demandas de contenido patrimonial deducibles contra el concursado; lo que evidencia que, tratándose de pretensiones de percepción de deudas por impuestos (que, en principio, serían las que surgen de declaraciones juradas presentadas por el propio contribuyente -cfr. arts. 20 y 21 de la ley fiscal-) el Fisco Nacional deberá concurrir con el universo de los otros acreedores, resultándole de plena aplicación

la normativa de la ley 24.144 y que, igual tratamiento corresponde discernir con relación al cobro de los gravámenes liquidados a raíz de una determinación de oficio que se encuentre firme; o de multas consentidas. En tales casos el Fisco concurrirá al concurso con el título de deuda pertinente.

Empero, cuando la determinación de oficio ha sido objeto de recurso ante el Tribunal Fiscal, y toda vez que no se trata de un "juicio de contenido patrimonial contra el concursado", rigen en plenitud las disposiciones específicas de la ley 11.683. Entre ellas cabe mencionar aquella que impide al Fisco el libramiento de la boleta de deuda sino hasta "los treinta (30) días desde la notificación de la sentencia (del Tribunal Fiscal) o desde la la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada" (art. 176, ley 11.683, t.o. 1998). En concordancia con la limitación que constriñe al Fisco para reclamar los importes resultantes de una determinación de oficio que se encuentra recurrida ante aquel organismo jurisdiccional, la ley prevé que "Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta noventa (90) días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia" (art. 68, ley 11.683, t.o. 1998).

Con arreglo a lo expuesto cabe recordar que la Corte Suprema tiene sentado, bien que con relación a la ley 19.551, que la ley concursal sólo debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél ni la de sanciones pecuniarias que se vinculen con ellas (Fallos, C.S.J.N., "Gregorio C. Cosimatti", del 9/4/87).

Una interpretación que conduzca a que prevalezca la norma concursal sobre la tributaria llevaría a que los plazos de prescripción (caducidad) previstos en esta última para impugnar las declaraciones juradas y determinar la materia imponible podrían quedar subsumidos por la del art. 56 de aquel ordenamiento concursal; enervando de tal modo el ejercicio de las acciones y poderes fiscales que, para determinar los impuestos y para aplicar las multas, se estipulan en los arts. 59 a 61 de la ley de la materia tributaria. Desde otra perspectiva podría llegar a sostenerse que el cumplimiento del plazo de la prescripción abreviada del art. 56 de la ley concursal constituiría un impedimento definitivo para el ejercicio de las facultades del Fisco para determinar de oficio las obligaciones del concursado; no obstante el mayor plazo de prescripción contenido en la ley tributaria que, específicamente rige la materia; conclusión a la que sólo podría arribarse por conducto de una interpretación inadecuada del marco normativo y que prescinda de la auténtica voluntad del legislador. En tal sentido constituye una pauta hermenéutica saludable aquella que consigna que las leyes deben ser interpretadas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las una por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 308:1857, entre otros).

Que, en tales condiciones corresponde desestimar la invocación de extremos extintivos tendientes a impedir que este Tribunal se expida sobre la materia sujeta a recurso; por lo que, no corresponde entonces declarar abstracta la cuestión sometida; máxime teniendo en cuenta que, aun cuando prevaleciera, por vía de hipótesis, el plazo abreviado de prescripción del art. 56 de la ley concursal, tratándose de multas la decisión que se alcance acerca de la configuración de la infracción achacada, podría incidir, en el hipotético caso de que se confirme la sanción, como antecedente a evaluar frente a la eventualidad de futuras infracciones.

Por lo expuesto, corresponde desestimar la pretensión introducida como "hecho nuevo" con costas por el orden causado en atención a las dificultades interpretativas suscitadas y, en consecuencia, atento el estado de estas actuaciones, corresponde llamar AUTOS PARA SENTENCIA.

Regístrese y notifíquese. - Bernardo Licht.

Anexo 4

