

Seminario final de Abogacía

La participación del fisco en los procesos concursoales

Maximiliano Klix Saravia

Tutor

Doctora Vanesa Descalzo

Universidad siglo 21

Facultad de Ciencias Jurídicas y políticas

Carrera de Abogacía

Mayo 2016

Abstract

La creciente presión fiscal ejercida, fundamentalmente sobre el sector productivo del país, ha empujado a este sector a refugiarse en circuitos informales de financiamiento y crédito que a la larga repercutieron negativamente en sus actividades.

Esto, sumado a la extensa y compleja normativa vigente muchas veces coloca a los contribuyentes en una situación de “muerto civil” compeliéndolos, para regularizar su situación a recurrir a un procedimiento concursal en el que podrá buscar la justa y correcta determinación de su pasivo y además en ese marco buscar una solución no solo para la propia continuidad empresarial sino también para todos los actores del proceso productivo.

En ese marco quien aparece, muchas veces, como originante de esa situación de impotencia económica financiera lejos de promover o facilitar la regularización de la actividad, con todo lo que ello implica (puestos de trabajo, recursos financieros, etc.) comienza a jugar un papel condicionante de una posible solución haciendo prevalecer la finalidad recaudatoria por sobre el bienestar general.

Ante esta coyuntura y para este trabajo distinguiremos tres cuestiones o momentos que tienen una importancia fundamental en este análisis y que entendemos deben ser precisa y correctamente legislados.

La primera cuestión está dada por la obligación del fisco de insinuar su crédito, situación en la que se encuentra en exacta igualdad de condiciones con el resto del universo de los acreedores.

La segunda cuestión está dada por las atribuciones punitivas y desalentadoras de la evasión canalizada por las altas tasas de interés, teniendo como contrapartida la facultad morigeradora de los jueces.

La tercera y última cuestión es la consideración o no del fisco y sus acreencias para el cómputo de las mayorías necesarias para la obtención del acuerdo. Entendemos en este aspecto que el fisco carece de las atribuciones necesarias para ser considerado en un pie de igualdad con el resto de los acreedores.

Entiendo que es vital una adecuada legislación y reglamentación de estos aspectos de modo tal que el fisco y sus acreencias no se transformen en un grave escollo para la recomposición económico financiera de cualquier actividad productiva.

Tabla de Contenidos

Introducción.....	6
Capítulo I	
Principios, Objetivos y características de los procesos concursales.....	9
Los Principios.....	10
Los Objetivos.....	12
Participación específica del fisco en los concursos.....	13
Capítulo II	
Conflictos que atañen al origen y justificaciones de los créditos fiscales Involucrados en los concursos.....	15
Capítulo III	
Conflictos que atañen a la facultad de los jueces de morigerar los intereses impuestos por el fisco en los procesos concursales.....	26
Capítulo IV	
Conflictos que atañen a la participación del fisco en la base de cálculo para Obtención de las mayorías.....	35
Conclusiones	
Conclusiones Generales.....	42

Crédito y causa.....	43
Crédito y composición.....	45
Crédito Fiscal y mayorías.....	48
Reflexiones finales.....	49
Bibliografía	
Listado de Bibliografía utilizada.....	50

Introducción

El Concurso preventivo argentino es un procedimiento de prevención y reorganización que tiene como finalidad evitar la quiebra del deudor. Se presume insolvencia por parte del deudor y buena fe. Es un remedio judicial establecido por la Ley 24.522 (normativa que también regula el procedimiento de quiebra), a los efectos de que tanto personas físicas como jurídicas puedan renegociar las deudas contraídas con sus acreedores en un plazo y forma que se adecuen a las posibilidades financieras del deudor.

En este trabajo trataremos la relación del concursado con el organismo fiscal en el proceso concursal.

En relación al tema que nos ocupa podemos apreciar que el Fisco escudado en la presunción de legitimidad que tienen sus actos administrativos (tales como las determinaciones de oficio practicadas por esta administración) pretende hacer valer sus derechos imponiendo ciertas condiciones que no se condicen con la naturaleza y objetivos de los procesos en cuestión. Como veremos más adelante la normativa surgida de la administración fiscal (Resolución General AFIP 970/01) establece ciertos requisitos que el sujeto concursado, con el objeto de alcanzar las mayorías previstas en el artículo 45, deberá acatar sin condicionamientos dentro del concurso manteniéndose el fisco al margen de cualquier proceso de negociación y ajeno a cualquier concesión, propia de los concursos.

La resolución arriba mencionada fija condiciones muy especiales, que entre otras cosas impiden la quita parcial del capital adeudado, establecen la aplicación de tasas de intereses mínimas a los créditos involucrados e impone plazos máximos de cumplimiento para los planes de financiación otorgados. Por todo lo antedicho puede visualizarse claramente que las exigencias impuestas por el fisco colocan a este organismo en una situación distinta a los demás acreedores quirografarios quienes se someten a un proceso de negociación que tiene como resultado una propuesta de contenido diverso.

Es importante alcanzar una posición que encuentre el equilibrio entre los intereses recaudatorios del Estado y los intereses que se reúnen en torno a la insolvencia patrimonial de la empresa socialmente útil: el crédito, los trabajadores y la supervivencia de la propia empresa.

Así se analizarán todas las particularidades que conciernen a la participación del fisco en los procesos concursales para mostrar que no podemos considerar que el sacrificio fiscal sea la clave para la recuperación de la empresa ni que la participación del organismo esté

por encima de la reestructuración empresarial o la equitativa satisfacción del resto de los acreedores.

Se incluye doctrina y jurisprudencia relacionada con distintos aspectos que hacen del Fisco un acreedor dentro del concurso que merezca especial atención. Entre otros dichos aspectos son:

- 1) Su carácter de sujeto de derecho publico
- 2) La posesión o no de prerrogativas especiales dentro del proceso de verificación
- 3) La existencia de leyes que parecieran contrapuestas a la reglamentación concursal
- 4) Su papel al momento de la obtención de las mayorías
- 5) Su participación en casi todos los procesos universales

Estos temas serán abordados en profundidad con doctrina y jurisprudencia con nuestras consideraciones y opiniones sobre estas cuestiones.

Capítulo I

**Principios y objetivos de los procesos concursales y la participación
específica del fisco en los mismos**

Es importante que se entienda que el fisco es un sujeto procesal en igualdad de condiciones a todos los otros sujetos que intervienen en el proceso concursal, de ahí que no tenga privilegio alguno, resultándole de aplicación la normativa procesal y los principios concursales.

Entendemos que equivocadamente los representantes del fisco intentan en los concursos preventivos poner a la A.F.I.P. en una situación de privilegio frente a los otros acreedores concursales, tratando de acreditar la causa de la obligación tributaria con simples copias de certificados fiscales expedidos por ella misma y, en los procedimientos de determinación de oficio (art. 17 de la Ley N° 11.683), invoca presunciones (art. 18 de la Ley N° 11.683) para reclamar sus deudas que no se condicen muchas veces con los principios concursales.

Los principios y la normativa concursal en general siempre tienen prelación sobre la normativa fiscal por cuanto nos encontramos ante un proceso especial donde concursado y acreedores concurren en una estricta igualdad.

Los Principios

Los principios del derecho concursal son aquellos preceptos que dan lineamiento a esta forma o proceso de prevenir, salvar o liquidar una empresa ante una situación de cesación de pagos. Se puede decir con claridad que los principios fundamentales son los siguientes (Derecho concursal – Oscar Londero)

Universalidad: El deudor debe formalizar un acuerdo con todos los acreedores que participen del proceso concursal.

‘Pars Conditio Creditorum’: La igualdad en el tratamiento de los créditos es medular en la litis concursal debido a que en este tipo de ejecución colectiva - a diferencia de la individual – los acreedores se encuentran en igualdad de condiciones dentro de sus categorías. En una ejecución individual sólo entra en juego el interés del actor y demandado.

Concentración: Legalmente ha sido establecido que no puede existir más de un proceso de quiebra abierto sobre una misma persona y patrimonio.

Celeridad: El proceso está establecido para que sea ejecutado de manera rápida y con efectos próximos en el tiempo.

Economía: La posibilidad de dirimir todos los problemas de un deudor con sus acreedores en un solo proceso hace que sea menos costoso.

Conservación de la empresa y ejecución colectiva: En una demanda de ejecución individual juegan los intereses del actor y demandado haciendo primar el principio dispositivo. En cambio de la ejecución colectiva – donde están en juego intereses de mayor generalidad - los derechos de los acreedores quedan sujetos a la apertura del concurso o de la quiebra, donde además el patrimonio afectado por la cesación de pagos puede ser el de una actividad empresarial donde resulten comprometidos intereses que superen – por sus efectos sociales - a los del deudor y sus acreedores. Es por esto que se explica en este proceso la preeminencia del sistema procesal inquisitivo con mayores facultades al juez concursal y algunas prerrogativas al síndico que es un órgano propio del proceso en estudio.

En cuanto a aspectos procesales y sustanciales la legislación concursal argentina tiene un carácter de excepción, es imperativa, sustancial y procesal. (Derecho concursal – Oscar Londero)

Es de **excepción** porque se aplica sólo en casos de existir insolvencia judicialmente declarada, es decir cuando se realizó la apertura de un concurso. Por ser excepcional sus normas prevalecen sobre las de derecho común.

Es **imperativa** porque las reglas concursales no pueden ser dejadas sin efecto prevaleciendo sobre cualquier acuerdo eventual inter partes.

Es **sustancial** porque muchas de sus normas atienden a los derechos de fondo de los sujetos involucrados modificando en mayor o menor medida el derecho sustancial común.

Es **procesal** porque la legislación concursal regula y organiza el proceso a seguir para la tramitación judicial de un concurso preventivo o una quiebra.

En relación al principio de universalidad, el Fisco no puede invocar el fuero federal, y debe presentarse necesariamente en el concurso preventivo a verificar su crédito para que

el concursado pueda formalizar un acuerdo con todos los acreedores, incluso los de naturaleza fiscal.

La igualdad en el tratamiento de los créditos es medular en la litis concursal, y el fisco no tiene privilegio procesal alguno, y en relación a su crédito con privilegio general se encuentran en igualdad de condiciones con los restantes integrantes de esta categoría.

Así también el fisco debe entender la importancia del principio de conservación de la empresa en el proceso concursal, y realizar todos los esfuerzos necesarios para dar cumplimiento a este principio dándole facilidades al concursado para que abone el crédito fiscal.

Los objetivos

Entendemos que los procesos concursales persiguen dos objetivos complementarios que son la permanencia de la unidad productiva y la protección del crédito. Esta estabilidad económica de la empresa favorece también al fisco que recauda impuestos de dicha actividad económica, de ahí la importancia de preservar estas fuentes productivas.

En este entendimiento el fisco no puede buscar solo un fin recaudatorio a corto plazo, sino que debe tener una mirada más general a mediano y largo plazo, debiendo así facilitar la continuidad empresarial.

Por ello consideramos que el pedido de quiebra por parte de la A.F.I.P. debe ser requerida por funcionarios jerárquicos superiores que previamente analicen todas las cuestiones especiales que rodean a la empresa y el concurso en particular.

Los procesos concursales son una mezcla de proceso privado y público, acentuado el carácter privado en el concurso preventivo y el público en la quiebra. Son procesos complejos donde existen pluripretensiones, pluriintereses y relaciones procesales plurisubjetivas.

En esta línea argumental Garuso Horacio (2001) afirma: “El fin primordial del concurso como proceso es colocar a los acreedores en una situación tal, aislando el patrimonio para que no se descomponga en sus bienes individuales y conserve su calidad de garantía genérica de los acreedores”.

Se busca la recomposición del patrimonio del deudor a través del acuerdo preventivo con los acreedores –concurso preventivo- o la liquidación del patrimonio afectado por la insolvencia para repartir el producido entre los acreedores –quiebra-. De esta manera puede decirse, que en principio, se trata un proceso en beneficio de los acreedores.

Estos procesos son herramientas que pueden permitir la viabilidad de las empresas y asistirles para superar su situación de crisis al recuperar cierta normalidad y, sobretodo, la confianza de proveedores y clientes.

En el mismo sentido, Moriondo Alberto, Garuso Guillermo, Morello Augusto y Tessone Alberto entre otros afirman:

“Los procesos concursales son recursos técnicos contruidos por el legislador para la solución de una Litis de alta complejidad, la Litis concursal y en sus estructuras, se diversifican en diversas exteriorizaciones a raíz de la variedad de pretensiones y peticiones que contiene, desplegando así sus contenidos litigiosos”.

En razón de lo explicado, el fisco siempre debe ser un vehículo conductor para la preservación de la empresa y no alguien que solo persigue un objetivo fiscal inmediato en el reclamo de su crédito concursal.

Participación específica del fisco en los concursos

El proceso concursal se basa en principios que tienen como eje la continuidad empresaria, la protección del crédito y la igualdad de tratamiento para todos los acreedores.

Sin embargo podemos afirmar que el sistema a través del cual el Fisco pretende insinuarse y hacer valer sus derechos bajo el mecanismo de verificación de créditos en estos procesos universales es altamente criticable. El organismo se escuda en la presunción de legitimidad que tienen los actos administrativos, tales como las determinaciones de oficio practicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos para hacer valer sus derechos.

En este sentido la Resolución General AFIP n° 970/01 establece las pautas que debe reunir la propuesta de acuerdo de pago de los créditos fiscales de carácter quirografario, detallando la forma instrumental en que el concursado debe obtener la conformidad de la

AFIP durante el periodo de exclusividad a los fines de lograr las mayorías del art. 45 de la ley 24.522.

Según esta resolución la propuesta respectiva debe respetar ciertas pautas económicas muy especiales, a saber: a) no debe contener quita; b) debe aplicar, como mínimo, un interés del 0,50% mensual sobre saldo; c) no puede exceder, para su cumplimiento, el término de 96 meses; y d) debe prever el pago de tres cuotas al año, como mínimo y la amortización del capital de la deuda no inferior al 10% anual (art. 39).

Bajo ese hilo conductor, se puede apreciar que el cumplimiento de las pautas económicas determinadas por el propio organismo recaudador (art. 39 de la Resolución 970/01) sin las cuales la obtención de su conformidad no es viable, coloca al fisco en un plano distinto del resto de los acreedores quirografarios a quienes, por hipótesis, el deudor concursado podría ofrecerles una propuesta de acuerdo de contenido diverso.

Asimismo en muchas ocasiones el organismo recaudador basa sus pretensiones crediticias en determinaciones oficiosas que en numerosas ocasiones no tienen el soporte documental que realmente avale la legitimidad de los créditos invocados.

En el presente trabajo desarrollaremos nuestra posición respecto a los principales aspectos controvertidos existentes en el ámbito de los créditos fiscales frente a un concurso preventivo a saber:

- a) el régimen de insinuación de los créditos fiscales en el pasivo concursal.
- b) la facultad del tribunal de morigerar la tasa de interés aplicable.
- d) la inclusión, o no, de los créditos fiscales en la base de cómputo para determinar el régimen de mayorías para la aprobación del acuerdo.

Capítulo II

Conflictos que atañen al origen y justificación de los créditos fiscales involucrados en los concursos.

La verificación del crédito fiscal por parte de la A.F.I.P. y los organismos fiscales provinciales y municipales, merece un tratamiento especial al de los otros créditos, porque la naturaleza y causa de los mismos se originan en normas constitucionales y legales distintas y diferentes a las civiles, comerciales o laborales.

Sin embargo, y como lo hemos explicado precedentemente, esto en modo alguno implica que estos organismos tengan un trato distinto o preferencial a los restantes acreedores concursales, sino que se debe analizar la propia naturaleza jurídica del crédito fiscal a la luz de la normativa concursal.

En efecto, analizar la causa de la obligación de los créditos fiscales, tiene como finalidad examinar si el concursado ha realizado los hechos imposables de los tributos que reclaman en su verdadera realidad y no recurriendo a ficciones legales de la normativa fiscal.

Empero antes de introducirnos en el tema en cuestión entendemos que es importante realizar una somera introducción a la noción de verificación de créditos en general. En este sentido podemos decir que conceptualmente el proceso de verificación de créditos es una sucesión de actos judiciales cuyo fin es:

- Determinar quiénes son los acreedores por causa o título anterior a la presentación en concurso del deudor, cual es el monto de sus créditos, sus causas y privilegios.
- Determinar cuál es la relación de cada uno de ellos respecto del concursado.
- Permitirle a cada acreedor participar en deliberación y votación en la junta de acreedores y así mismo cobrar la cuota del acuerdo preventivo homologado (en el caso de concurso preventivo) o el dividendo que le corresponda en la distribución (en la quiebra)

Tratándose los incidentes de verificación de créditos quien pretenda insinuarse en el pasivo del deudor concursado y así poder ser reconocido como acreedor de ese concursado deberá probar acabadamente su derecho ante el juez del concurso. Así el acreedor tendrá derecho a recibir el pago de su crédito con el privilegio invocado (si lo tuviere) o recibir el dividendo concursal correspondiente como acreedor quirografario.¹

¹Artículos 32, 34, 36, 37, 56, 280 y concordantes de la Ley 24.522.

Se sostiene que la carga de la prueba del crédito corresponde al acreedor, y de allí entonces que la estimación efectuada sobre presunciones no puede tener favorable acogida.

La prerrogativa legal que tienen las autoridades fiscales, de determinar de oficio las deudas que manifiesta, no los exime de tener una adecuada justificación de aquéllas, exponiendo sus fundamentos y las pautas utilizadas para su determinación. Numerosa jurisprudencia se ha pronunciado indicando que “el fisco no escapa a la carga procesal de acudir a la verificación de créditos y hacerlo en igualdad de condiciones que los restantes acreedores²”. Se sostuvo que la carga de la prueba de los créditos fiscales corresponde al organismo recaudador, siendo insuficiente acompañar boletas de deuda de las que no surge discriminación alguna en punto a la conformación de la deuda alegada, sin que tampoco se haya presentado la documentación respaldatoria y sin ninguna actuación que acredite la debida intimación de pago, ni tampoco que se le haya permitido a la fallida el ejercicio de su derecho de defensa en juicio. De allí entonces que la estimación efectuada sobre bases presuncionales no puede tener favorable acogida y ello en tanto las presunciones que pudieran consagrar 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. El tributo liquidado en los procedimientos de determinación de oficio con base real o presunta regulados por las leyes nacionales y provinciales, consentidos que fueren o agotadas las instancias de revisión judicial que las mismas leyes prevén, configuran causa suficiente a los efectos de los artículos 32, 126 y 200 de la ley 24.522, en tanto no esté cuestionada la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley que lo regula o la posibilidad de defensa por parte del fallido o del síndico, en su caso. Si la ley faculta a la institución verificante para determinar oficiosamente la deuda atribuida a los responsables, debe ser exigida a aquélla, al menos, una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación y sus fundamentos³

Así, y de acuerdo al artículo 32 de la ley 24.522 podemos afirmar que la prueba instrumental acompañada debe estar correctamente explicada y relacionada con las

²CCCom. de Rosario, sala III, 24-4-96, Z. 72-2, N° 5540

³CNCom., sala A, 16-6-2000, “Asistant SA s/Quiebra. Incidente de revisión por DGI y DGA”

afirmaciones de la demanda. Sólo en tales términos, los que, en realidad, serían exigibles para todo tipo de demanda, podríamos tener por probadas las pretensiones que se formulen por parte del Fisco.

Las constancias de deuda emanadas unilateralmente de la autoridad fiscal deben manifestar claramente la composición de las acreencias que se insinuaron. Estas acreencias deben estar correctamente justificadas con una adecuada explicación de la forma en que se realizó su determinación y de sus fundamentos

En los procesos concursales es necesario mencionar y probar la causa de la obligación, lo que le compete al incidentista quien debe probar la existencia y legitimidad del crédito que invoca y no solo invocar la formalidad resultante de la documentación mencionada. Resulta interesante mencionar a ZEC, Juan José quien advierte:

“El Estado también está obligado a verificar sus créditos como, asimismo, a demostrar la causalidad de las boletas de deuda que emita, cuya omisión obsta a su verificación y al crédito mismo si es tardía. Si la verificación se realiza mediante el incidente no arrimar las pruebas instrumentales que demuestren la causalidad produce la preclusión lo que impide hacerlo posteriormente. Es deber del órgano sindical constatar la procedencia del crédito fiscal a la luz de todas las normas legales que conciernen a la naturaleza del crédito invocado y, en el caso de dudas y hechos controvertidos, consultar la doctrina y la jurisprudencia con el fin de aceptar o rechazar la verificación solicitada. Cuidará además, que no se incluyan intereses posteriores si de concursos se trata, rechazando los anticipos, las actualizaciones, además [...] Las determinaciones de oficio sobre base presunta son inocuas por ser requisito probar las relaciones de causalidad de la deuda y que, por otra parte, tampoco tienen justificativo ante la presencia del síndico que las establecerá sobre base cierta...”

También tanto Melzi (2001) como Moro Carlos Emilio (2010) nos dicen: “El fisco debe atenerse al procedimiento concursal y probar su crédito sin que pueda solo ampararse en la mera determinación de la deuda que este organismo pueda efectuar”.

Si bien es cierto que la ley faculta a la institución verificante para determinar de oficio la deuda atribuida a los responsables del tributo, no es menos cierto que debe ser exigido de aquélla al menos una adecuada justificación y explicación racional de esa

determinación y sus fundamentos dado que, como ya indicamos, la carga probatoria pesa ciertamente sobre la verificante. Existe una frondosa jurisprudencia al respecto⁴.

Los tribunales han mantenido la posición de que, si existen elementos que demuestren a prima facie, que no se ha devengado el tributo, es obligación del acreedor exponer los fundamentos que demuestren el efectivo devengamiento del impuesto que fue oficiosamente determinados sobre presunciones⁵. Ello es así porque si la ley faculta a la institución verificante para determinar de oficio la deuda, esta misma institución debe proveer una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación⁶ y sus

⁴C2°Civ. y Com. Cba. 13-09-00, “Administración Federal de Ingresos Públicos en: Pritty S.A. – Concurso Preventivo – Incidente de revisión”, RDPyC n° 2001-3, p. 650: Conforme la normativa especial que rige la materia, la ley 11.683 fija para este tipo de entidades (AFIP) en su art. 11 un procedimiento para la determinación de los gravámenes que se realiza mediante declaraciones juradas que deberán presentar los responsables de los pagos de los tributos, razón por la cual se estima que la AFIP debió acompañar con la demanda de verificación las declaraciones juradas que la concursada presentara oportunamente ante dicha entidad y, subsidiariamente de no contar con esa documentación, debió proceder a la determinación de oficio de la materia imponible y la liquidación del gravamen correspondiente. Como la AFIP no cumplió con ninguno de estos extremos, no acreditó en consecuencia la causa o título de su pretensión.

CNCom., sala D, 30-6-2000, “Milonga SA s/quiebra s/inc. de verif. Por Gob. Ciudad de BsAs”, LA LEY, 2001-C, 988: Resulta improcedente verificar el crédito por ingresos brutos insinuado por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires si la actas de las que surge la suma reclamada fueron realizadas de oficio con posterioridad al decreto de quiebra y sin intervención de la deudora o del síndico en el trámite administrativo de determinación de la deuda.

CNCom., sala D, 16-2-2000, “Bulls SRL s/quiebra s/inc. de verif. Por DGI”, LA LEY, 2001-C, 989: Corresponde desestimar la verificación de crédito intentada por la AFIP respecto de los anticipos al impuesto a los activos, pues si bien la ley 11.683 autoriza a dicha repartición a exigir su pago hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de la declaración jurada del contribuyente, según cual fuere posterior, ello cede ante la situación falencial del deudor, ya que el reconocimiento del anticipo importaría alterar la pars conditio creditorum.

⁵CNCom., sala A, 16-6-2000, “Asistant SA s/Quiebra. Incidente de revisión por DGI y DGA”

⁶CNCom., sala D, 18-2-2000, “Arcadia Cía. Arg. de Seguros SA s/Quiebra. Incidente de revisión por la DGI”: No basta con presentar, a los efectos de la verificación, determinaciones de oficio de una deuda, sino que es menester probar las razones concretas que sustentan las acreencias, pues las prerrogativas legales que algunos organismos tienen, tal como la AFIP, 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 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 procesos de conocimiento pleno, tal el caso de la verificación de créditos. En estos procesos, es imperativo mencionar y probar la causa de la obligación, y el acreedor debe acreditar en forma concreta y precisa la existencia y legitimidad de la acreencia que esgrime, por encima de la formalidad resultante de la documentación mencionada.

fundamentos⁷

Por todo lo indicado podemos afirmar que las determinaciones de oficio realizadas por los organismos fiscales dentro de un proceso concursal (deudas anteriores a la presentación del concurso) quedan, en cuanto a sus efectos, supeditadas a lo que resulte del procedimiento de verificación dispuesto por la ley concursal.

Las consecuencias de esta afirmación para el fisco son: 1) La imposibilidad del organismo de ejecutar sus créditos sin pasar previamente por el trámite concursal, 2) Soportar el régimen dispuesto por el artículo 4 ley 26.086⁸ en lo que atañe a medidas cautelares obtenidas en virtud de las disposiciones del artículo 111 de la ley 11.683 3) la inviabilidad de la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio para proceder (en caso de que no se haya hecho con anterioridad a la fecha de presentación en concurso) en los supuestos que pudiera corresponder a actuar en consonancia con las disposiciones del artículo 15 de la ley 26.735⁹

⁷CNCom., sala A, 16-6-2000, “Asistant SA s/Quiebra. Incidente de revisión por DGI y DGA”.

⁸ARTICULO 4º — Sustituye el artículo 21 de la Ley Nº 24.522 y sus modificatorias: Juicios contra el concursado. La apertura del concurso produce, a partir de la publicación de edictos, la suspensión del trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado por causa o título anterior a su presentación, y su radicación en el juzgado del concurso. No podrán deducirse nuevas acciones con fundamento en tales causas o títulos.

Quedan excluidos de los efectos antes mencionados:

1. Los procesos de expropiación, los que se funden en las relaciones de familia y las ejecuciones de garantías reales;
2. Los procesos de conocimiento en trámite y los juicios laborales, salvo que el actor opte por suspender el procedimiento y verificar su crédito conforme lo dispuesto por los artículos 32 y concordantes;
3. Los procesos en los que el concursado sea parte de un litis consorcio pasivo necesario. En estos casos los juicios proseguirán ante el tribunal de su radicación originaria o ante el que resulte competente si se trata de acciones laborales nuevas. El síndico será parte necesaria en tales juicios, excepto en los que se funden en relaciones de familia, a cuyo efecto podrá otorgar poder a favor de abogados cuya regulación de honorarios estará a cargo del juez del concurso, cuando el concursado resultare condenado en costas, y se regirá por las pautas previstas en la presente ley. En los procesos indicados en los incisos 2) y 3) no procederá el dictado de medidas cautelares. Las que se hubieren ordenado, serán levantadas por el juez del concurso, previa vista a los interesados. La sentencia que se dicte en los mismos valdrá como título verificadorio en el concurso. En las ejecuciones de garantías reales no se admitirá el remate de la cosa gravada ni la adopción de medidas precautorias que impidan su uso por el deudor, si no se acredita haber presentado el pedido de verificación del crédito y su privilegio

⁹ARTICULO 15. —Sustituye el artículo 18 de la Ley 24.769 : El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del

Podemos decir que sin desmerecer la importancia que tiene todo el sistema de recaudación fiscal, y los objetivos perseguidos por el mismo, sumado a la presunción de legitimidad que los actos emanados del fisco existe una tendencia actual a relativizar estos aspectos cuando el crédito fiscal debe ser reconocido en el concurso.

Entre otras cosas por la impronta de resguardar los activos del deudor que conforman la prenda común de los acreedores, las nuevas corrientes doctrinarias, han ejercido una fuerte presión en el ánimo y en la interpretación integradora del Derecho que los jueces han efectuado a la hora de sentenciar, de modo de hacer primar los principios concursales a los específicos de la legislación tributaria en este aspecto

Existe una vasta jurisprudencia que avala lo vertido en las líneas precedentes. Citaremos algunos fallos que se pronunciaron al respecto

El caso “Palomo”

El fallo que fue dictado por la Cámara Nacional en lo Comercial de la Capital Federal, Sala A, el 2 de junio de 2009, en los autos “Palomo y Cía. S.A. s/Quiebra s/Incidente de Revisión (por Fiscalía del Estado de la Provincia de Buenos Aires)”. En este fallo se señala que los certificados de deuda emitidos por organismos fiscales con base en procedimientos de determinación de oficio con base real o presunta gozan de la presunción de legitimidad que consagra el art. 12 de la ley 19.549,y, por consiguiente en principio configuran causa suficiente a los efectos de los arts. 32, 126 y 200 de la ley 24.522, en la medida que no se encuentre cuestionada la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley que lo regula o la posibilidad de defensa por parte del fallido o del síndico. Sin embargo en el mismo fallo se adjudica gran relevancia al hecho de que cuando los certificados de deuda emitidos por la autoridad tributaria han sido cuestionados, el Fisco, como cualquier otro acreedor, está obligado a demostrar la causa de su obligación. El mismo establece que los incidentes de verificación y revisión de créditos en el concurso del deudor son procesos de conocimiento, con amplitud de debate y prueba, en los que se

hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

debe invocar y, en su caso, demostrar la causa del crédito que se insinúa (arts. 32, 126 y 200 de la ley 24.522), carga que pesa sobre todo acreedor concurrente y de la que no se encuentran exentos los organismos públicos (El tribunal señaló que si, como regla, la carga de acreditar causalmente la acreencia tributaria debe considerarse suficientemente cumplida mediante los certificados de deuda, ya que se presupone que estos últimos gozan de la presunción de legitimidad que les es inherente, esta circunstancia no los redime de satisfacer, como cualquier otro acreedor que pretende el reconocimiento de su acreencia en el proceso universal, la carga de acreditar debidamente la causa del crédito esgrimido cuando estuviese cuestionada la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley que lo regula o la posibilidad de defensa en juicio por parte del deudor o del síndico).

Concluye el tribunal indicando que el art. 32 de la ley 24.522 impone que todos los acreedores de causa o título anterior deben solicitar la verificación de sus acreencias, con la exigencia de invocar y probar sus montos, causas y privilegios. En el mismo sentido Vitolo Daniel Roque afirma:

“Se debe acreditar y demostrar la existencia y causa de sus créditos siendo la carga de la prueba a cargo de a la incidentista. Si bien los certificados de deuda emitidos por las autoridades tributarias estatales gozan de presunción de legitimidad por imperio del art. 12 de la ley 19.549, ello no implica que se tenga directa sumisión a sus constancias, si no se presenta una adecuada fundamentación de esa determinación”.

Los casos “Senecar” y “Beretta”

En otro de los fallos dictados “Senecar S.A.C.I.F.I.A. s/Incidente de Revisión (Promovido por AFIP)”¹⁰ también pareciera seguirse con la tendencia dirigida a sostener que la presunción de autenticidad de que gozan los certificados o boletas de deuda emanados de reparticiones oficiales, debe entenderse que aplica solo al ámbito ejecutivo para el que han sido previstos. Esta presunción no debería extenderse a procesos de conocimiento pleno como el de verificación de créditos donde, por imperio de la ley debe probarse el origen y fundamento de la obligación. En este sentido es obligación del fisco probar la legitimidad de su acreencia, más aún, si existiere específica resistencia al

¹⁰CNCom, Sala C.

respecto, tanto por parte de la concursada como por parte de la Sindicatura.

En la misma dirección el tribunal afirmó que los organismos públicos se encuentran, en lo que respecta a la carga de probar la causa de la obligación insinuada, en igualdad de condiciones con el resto de los acreedores, por lo que no sería legítimo admitir ninguna prerrogativa en su favor que no respete el principio de la *pars conditio creditorum*.

El mismo criterio se sigue en el fallo “Juan Beretta S.A. s/Quiebra s/Incidente de Revisión (por AFIP-DGI)”,¹¹ agregándose algunas cuestiones relacionadas con las multas pretendidas por el Fisco¹²

¹¹ CNCom., Sala A, 21/5/2009, donde se sostuvo que los certificados de deuda emitidos por organismos fiscales en procedimientos de determinación de oficio con base real o presunta regulados por las leyes nacionales, provinciales o municipales, consentidos que fueren por la deudora o agotadas las instancias de revisión que esas mismas normas prevén, gozan de la presunción de legitimidad que, para el ámbito nacional, consagra el art. 12 de la ley 19.549 (Adla, XXXII-B, 1752), y, por consiguiente, configuran —en principio— causa suficiente a los efectos de los arts. 32, 126 y 200 de la ley 24.522, en la medida que no se encuentre cuestionada la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley que lo regula o la posibilidad de defensa por parte del fallido o del síndico, en su caso. La presunción de legalidad de los actos administrativos no significa colocar la acreencia del Fisco en mejor situación que aquella en la que se hallan los restantes acreedores en materia de carga de la prueba a la hora de insinuar su crédito en el pasivo del concurso, ya que los organismos públicos se encuentran en este aspecto en un total pie de igualdad con aquellos, sin que sea dable reconocer en su beneficio distinciones o prerrogativas que la ley no establece y que, a todo evento, no harían más que conculcar el principio de la *pars conditio creditorum*. Se trata simplemente de reconocer eficacia, en principio y salvo comprobación de su inexactitud, a determinados instrumentos emitidos por ciertos funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones, instrumentos que, por otra parte, son emitidos por lo general dentro del marco de procedimientos reglados de índole administrativa que garantizan el derecho de defensa por parte del deudor. Las liquidaciones presentadas por los organismos fiscales, en tanto instrumentos públicos, título “prima facie” suficiente a los efectos de la verificación del crédito, siempre que, conforme ya fuera dicho, no estuviese cuestionada la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley que lo regula o la posibilidad de defensa en juicio por parte del deudor o del síndico. Hallándose cuestionada la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley que regula el tributo o la posibilidad de defensa en juicio por parte del deudor o del síndico, el Fisco como cualquier otro acreedor está obligado a demostrar la causa de su obligación. No es materia discutible que los incidentes de verificación y revisión de créditos en el concurso del deudor son procesos de conocimiento, con amplitud de debate y prueba, en los que se debe invocar —y, en su caso, demostrar— la causa del crédito que se insinúa (arts. 32, 126 y 200 ley 24.522); carga que pesa sobre todo acreedor concurrente y de la que no se encuentran exentos los organismos públicos por el solo hecho de serlo. Y si, como regla, dicha carga debe considerarse suficientemente cumplida, en el caso de organismos de esa índole, mediante la adjunción de los mencionados certificados de deuda, ya que se presupone que estos últimos gozan, más allá de su carácter de instrumentos públicos, de la presunción de legitimidad que les es inherente, esta circunstancia no los redime de satisfacer, como cualquier otro acreedor que pretende el reconocimiento de su acreencia en el proceso universal, la carga de acreditar debidamente la causa del crédito esgrimido. Ante la virtualidad que cobra la presunción de legitimidad otorgada por el 12 de la ley 19.549 a los instrumentos emitidos en el procedimiento de determinación tributaria, ellos son suficientes para considerar probada la causa del crédito cuando no se ha acreditado ni mencionado la inexistencia de la deuda, o que ésta se encuentre abonada, o que haya sido liquidada en forma errónea.

¹² Las multas que puede imponer la autoridad fiscal, más allá de su finalidad disuasiva, deben ser morigeradas cuando aparecen excesivas. En esos casos, si bien procede acogerlas, también corresponde su morigeración. Ello es así porque no es la multa o sanción la que repugna a la moral, sino la magnitud de la pena, en cuanto puede configurar un medio de absorción patrimonial del deudor por el acreedor, máxime si dicha absorción

El caso “Haras San Pablo”

En este el fallo dictado el 29 de mayo de 2009, por la Sala C de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de la Capital Federal en la causa “Haras San Pablo S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente de revisión (por AFIP-DGI)” se vuelve a insistir en que, si bien las certificaciones de deuda emitidas por el organismo fiscal gozan de la presunción de legitimidad establecida por el art. 12 de la ley 19.549 ello no significa que se deban acatar sin ningún condicionamiento sus constancias. Se deben presentar los sustentos necesarios que permitan fundamentar los reclamos aducidos ¹³

Por todo lo expuesto podemos concluir que sin desmerecer la importancia que tiene el organismo fiscal en la recaudación de recursos que posteriormente son utilizados para satisfacer las necesidades vitales de la sociedad (especialmente en la asistencia de los sectores más necesitados) este organismo debe justificar adecuadamente la validez y relevancia de los créditos pretendidos. En este sentido está obligado a someterse al proceso de verificación de sus insinuaciones en iguales condiciones que el resto de los acreedores.

En este entendimiento consideramos de importancia el rol de la sindicatura que con conocimientos específicos en la materia concursal e impositiva debe analizar cuidadosamente los créditos fiscales reclamados por el fisco.

En primer lugar se debe corroborar si el contribuyente ha presentado su declaración jurada (conf. art. 11 de la Ley N° 11.683 t.o. 1998) ante los organismos fiscales. Estas declaraciones son una presunción a favor del reconocimiento de la deuda fiscal, pero en ningún modo es absoluta por cuanto el concursado, sindicatura y los otros acreedores pueden demostrar que esta declaración jurada fue realizada de manera incorrecta y que la

recae, en todo caso, sobre la masa y en perjuicio de otros acreedores. Basta, pues, expurgar al negocio de esa ilicitud, dejándolo pervivir en todo cuanto tiene de legítimo. De ahí que proceda la reducción de la pena en términos equitativos. La jurisprudencia sólo en contadas oportunidades ha interpretado la inmutabilidad de la pena como un criterio absoluto. Por el contrario, prevalece en las decisiones judiciales la subordinación de la inmutabilidad de la pena a los principios rectores del ordenamiento jurídico, que consagran la supremacía del orden público y de la moral, sobre los fueros de la autonomía de la voluntad o el mecánico voluntarismo legal. Innecesario es remarcar que el conflicto entre la magnitud de la pena y las exigencias de la moral, ha de ser indudable. (en el caso, la multa fue reducida en un 30%).

¹³Ver también CNCom., Sala B, "Empresa Gráfica Linofilm Offset S.A. s/concurso preventivo s/incidente de revisión por Fisco Nacional (reconstrucción)", 25/8/08).

misma no debería generar deudas fiscales.

En el caso que no se encuentre la declaración jurada presentada por el contribuyente, el fisco no puede reclamar la verificación de su crédito con las boletas de deuda que utiliza para el juicio de ejecución fiscal (art. 92 de la Ley N° 11.683) sino que debe recurrir al procedimiento de determinación de oficio (art. 17 de la Ley N° 11.683) y acompañar toda la prueba recolectada en el procedimiento de verificación y fiscalización (art. 33 de la Ley N° 11.683). En definitiva lo que se trata es que el fisco acredite realmente y no de manera ficticia la causa de las obligaciones que sustenta el reclamo de la aceptación de su crédito fiscal, sin recurrir a meras ficciones sino a documentación fehaciente y veraz.

Capítulo III

Conflictos que atañen a la facultad de los jueces de morigerar los intereses impuestos por el fisco en los procesos concursales

La morigeración de intereses es un tema muy controvertido en el proceso concursal, empero es aún más debatido en relación a los intereses legales reclamados por los organismos fiscales.

En efecto, estos organismos entienden, a nuestro modo de forma equivocada, que tienen un privilegio respecto a los otros acreedores y que los intereses por él reclamados no pueden ser morigerados.

Por parte de la jurisprudencia hubo distintas posiciones sobre la facultad de los jueces para morigerar los intereses. Esta facultad recién fue reconocida en forma expresa en el art. 656 del Código Civil reformado por la ley 17.711 para ciertos supuestos de intereses punitivos, y por la jurisprudencia posterior para los compensatorios a partir de una interpretación amplia de los artículos 771, 794, 1004 y 1014 de la misma norma. Esta atribución si bien hoy no encuentra demasiadas barreras para el caso de los intereses convencionales, distinto es el escenario en el caso de los intereses legales.

Ha sido un criterio más o menos pacíficamente sostenido por la jurisprudencia, que dada la finalidad pública que se persigue con la recaudación tributaria, necesaria para el funcionamiento del Estado y la prestación de todos los servicios públicos a la comunidad, resultan admisibles intereses que no se admitirían en relaciones jurídicas entre privados.

Sin embargo estas finalidades públicas no justificarían tasas de interés sin ningún tipo de límites ya que ello implicaría que el poder de administración quedaría libre del control judicial lo que no es posible dentro de nuestra forma de gobierno.

Así lo que debemos evaluar es si frente a una situación de insolvencia dentro de un proceso concursal, los intereses que el fisco pretende verificar resultan según criterio del tribunal inequitativos, excesivos o inadecuados pueden ser morigerados de oficio o a petición de parte ¹⁴. Tanto la doctrina como la jurisprudencia en general entiende que el

¹⁴ “Pedro Worms y Compañía SRL s/concurso preventivo s/incidente de revisión por DGI” - CNCom. - Sala E - 29/9/2000: La facultad de los jueces de morigerar los intereses, en orden a pautas de equidad, no puede ponerse en tela de juicio, porque lleva a eliminar los excesos y acoger el crédito en sus justos límites, y recomponer en términos de justicia la desproporción de los valores. Las elevadas tasas de interés, superiores a las bancarias, que fija la Dirección General Impositiva, tienden a que los ciudadanos cumplan en término con sus obligaciones fiscales. Pero ante el estado de falencia del deudor moroso, las elevadas tasas no cumplirían su función esencial (conseguir el pago en término del tributo) y, lo que resulta irrazonable, se transformarían en un verdadero castigo, no respecto del deudor, sino de los terceros acreedores de la quiebra, que verían menoscabado el margen de posibilidades de percepción de sus créditos ante tan acrecido crédito.

juez puede intervenir aún de oficio ¹⁵ cuando entienda que los accesorios convencionales, o legales superen los límites de lo que pueda entenderse permitido moralmente. Esto significa que los jueces tienen la potestad de pronunciarse de oficio sobre la constitucionalidad de las leyes en casos excepcionales como cuando se refieren a principios de derecho concursal, tendientes a no vulnerar la *pars conditio creditorum*¹⁶

En el derecho argentino, el caso que habría fijado definitivamente el control judicial de constitucionalidad ¹⁷ fue “Municipalidad de la Capital c. Elortondo”¹⁸. En este caso la

“Automotores Ruta 8 s/quiebra s/incidente de revisión” - CNCom. - Sala E - 22/4/2003: Los intereses fijados por la Secretaría de Ingresos Públicos, en virtud de la ley 11683, están sujetos al límite de dos veces y media la tasa que cobra el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento de documentos a treinta días. “Nicky's SA s/quiebra s/incidente de revisión promovido por AFIP” - CNCom. - Sala E - 9/2/2004: Es criterio del Tribunal, aplicado también en casos de deudas provenientes de tributos impagos, que cabe admitir el devengamiento de réditos por todo concepto —compensatorios y punitivos— hasta el límite de dos veces y media la tasa que cobra el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento de documentos a treinta días (cfr. arts. 565, CCo. y 622, CC). Considero que la tasa activa que ha fijado el Magistrado, y que fue comunicada por el personal del Juzgado, es adecuada y que el Juez ha ejercido con razonabilidad la facultad morigeradora que le asiste, en vista de la situación falencial de la deudora y de los derechos de los terceros comprometidos en este juicio universal (del dictamen del Fiscal).

¹⁵ “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 artículo 953 del Código Civil.” (Naturar S.R.L. s/concurso preventivo s/incidente de revisión por AFIP-DGI - CNCom. - sala A - 22/3/2002). “Cabe morigerar de oficio los intereses previstos en las ordenanzas fiscales de la incidentista, pues su aplicación implicaría un desmedro a la tésis del artículo 953 del Código Civil, reducción ésta que no pone en tela de juicio la constitucionalidad de aquella ley ni la atribución delegada a la Autoridad de Aplicación, sino que adecua la pretensión de la incidentista a pautas equitativas e igualitarias, conjurando la desproporción de los valores. (Empresa de Transportes Rabbione SA s/concurso preventivo s/incidente de revisión por AFIP” - CNCom. - sala A - 16/4/2002)

¹⁶ CSJ Santa Fe, mayo 15-2002, “A.F.I.P. – D.G.I. s/inc. de rev. en: Toniutti Norberto O. s/conc. prev.”, LL Litoral 2002-1062 fallo 2430; reiterada y ampliada esa facultad judicial por la misma CSJ Santa Fe, in re: “Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de verif. tardía en Ruggia, Angel A. s/conc. prev.”, diciembre 18-2002, LL Litoral 2003-854 fallo 2749

¹⁷ Por ejemplo, la Sala II de la Cámara Civil y Comercial de San Isidro ha receptado la doctrina legal de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, emanada de la causa “Banco Comercial Finanzas (en liquidación BCRA) s/quiebra” y ha declarado de oficio la inconstitucionalidad de las normas que rigen las tasas de interés aplicables al impuesto sobre los ingresos brutos recaudado por la Provincia de Buenos Aires. Dicha postura ha sido sostenida en los autos “Frisar SA”, con fecha 22 de febrero de 2005, sentenciando lo siguiente: “Si bien la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires, además de crear y determinar la extinción de las obligaciones tributarias, también puede regular los medios coercitivos para lograr su cumplimiento, sin estar limitada a aplicar iguales tasas de interés que las que regulan el mercado entre particulares, cuando dichas normas —en el caso, art. 75, CF local y disposiciones reglamentarias— establecen intereses confiscatorios y, por tanto, violatorios del derecho de propiedad en los términos, deben ser declaradas inconstitucionales. Son inconstitucionales las resoluciones 391/1991, 262/1992 y 444/1994, el artículo 57 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires —L. 10397—, modificado por el decreto 1751/1991, y los artículos 68 —t.o. 1994— y 75 —t.o. 1996—, modificado por la ley 11904, en cuanto fijan intereses por los créditos a favor del Fisco superiores a la tasa activa bancaria y acumulables mensualmente, dado que resultan confiscatorios y,

Corte afirmó:

Los Tribunales tienen el deber y atribución de “examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para determinar si guardan o no conformidad con ésta, y abstraerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ellas, constituyendo esa atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial Nacional, y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos”.

En este sentido La Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de la Capital Federal, sostuvo que si bien no existe en nuestra legislación una base legal que fije la cuantía de los intereses y que indirectamente determine cuál es la tasa que debe reputarse excesiva o usuraria corresponde a los tribunales establecer la compatibilidad entre la tasa de interés y el orden moral. Asimismo afirma que resulta inadmisibles que el Estado, encargado de tutelar el correcto proceder de los ciudadanos y su comportamiento, tenga a su favor la facultad para aplicar tasas que contradicen es misma finalidad, pues el primer custodio de la moralidad debe ser el propio Estado ¹⁹

por ende, violatorios de la garantía de la propiedad, consagrada en los artículos 17 de la Constitución Nacional y 31 de la Constitución local. No obstante haberse resuelto con anterioridad que no corresponde al Poder Judicial controlar, por propia iniciativa, los actos de otros Poderes del Estado, tal criterio debe dejarse de lado ante la actual doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, respecto de la innecesariedad de petición expresa de parte para ejercer el control de constitucionalidad —causas “Mill de Pereyra” y “Banco Comercial Finanzas (en liquidación)”— por razones de celeridad y economía procesal, teniendo en cuenta la necesidad de adecuar el criterio de este Tribunal a la citada doctrina. La facultad del control de constitucionalidad de las normas por parte de los magistrados tiene su raíz en el inveterado principio del “iuranovit curia” y expresa recepción legislativa en el artículo 31 de la Constitución Nacional.” Este fallo puso fin a una larga discusión sobre la necesidad de peticionar la inconstitucionalidad de las normas que rigen las tasas de interés, a los fines de resolver la morigeración de las mismas. Pueden verse más detalles en Villoldo, J. Marcelo, “Morigeración de Intereses Fiscales en los Concursos: La opinión de la jurisprudencia”, ponencia presentada a las VIII Jornadas de Sindicatura Concursal, Córdoba 20 y 21 de noviembre de 2008.

¹⁸ CS, Fallos 136:59.

¹⁹ Sin embargo cabe destacar que uno de los integrantes del tribunal votó en disidencia sosteniendo que las atribuciones que confieren los artículos 656, 953 y cc. Código Civil resultan insuficientes para legitimar un apartamiento de las normas legales o reglamentarias que prescriben la tasa de interés aplicable a obligaciones de origen fiscal. Es que si bien las normas mencionadas en primer término habilitan a los magistrados a morigerar la tasa de interés reputada excesiva o usuraria, dicha atribución se circunscribe a los supuestos de intereses voluntarios o convencionales, o sea aquellos que han sido establecidos por las partes dentro del marco de un contrato. Pero dicha facultad no se extiende a aquellos réditos que aparecen fijados en normas legales o administrativas, cualquiera sea el nivel jerárquico que éstas ostenten, pues, para así proceder es menester prescindir de esas normas —o sea, no acatarlas—, lo cual no puede llevarse a la práctica sin declarar la inconstitucionalidad de esas normas (fundamentos del voto del Dr. Kölliker Frers).

El mismo tribunal en el caso “Discos y Campanas”²⁰ destacó que debe reconocerse a los jueces la posibilidad de morigerar los intereses cuando los mismos sean definidos como “excesivos” o “usurarios”

Para la Cámara, el control de los intereses excesivos atribuidos a los tribunales, halla sustento en las claras disposiciones del artículo 953 del Código Civil y en el artículo 502 del mismo cuerpo legal (artículos 771, 794, 1004 y 1014 del nuevo Código Civil), que llevan a concluir que las acreencias con estas características son una causa ilegítima de las obligaciones. Dentro de este contexto el magistrado tendría la facultad para reducir los intereses pactados.

El tribunal dijo que el principio de finalidad que caracteriza la tributación demanda que todo impuesto tenga un fin de interés general, y la tributación no tiene como objetivo enriquecer al Estado, sino lograr un beneficio colectivo, común o público. Por eso no es aceptable que en la búsqueda del interés público se recurra a tasas usurarias. Las tasas fiscales a aplicar deben necesariamente ajustarse a las mismas pautas de razonabilidad aplicables en las relaciones entre particulares.

A juicio del tribunal las tasas de interés excesivas generan una ilicitud del objeto de la obligación general que se traduce, de acuerdo al artículo 953 del Código Civil (artículo 1004 del nuevo Código Civil), en una nulidad absoluta y parcial que no debe considerarse subsanada ni aún por una especie de consentimiento tácito. Así es deber de los jueces “integrar” las obligaciones, contratos o sentencias, en su caso, cuando sus soluciones deban ser morigeradas por apreciarlas exorbitantes, estableciendo la tasa en definitiva aplicable. Por ello la potestad morigeradora que al órgano judicial confieren los artículos 771, 794, 1004 y 1014 del Código Civil, resulta adecuada a derecho.

En el mismo sentido, en el caso “Ferrum”,²¹ la Sala C de la Cámara advirtió que corresponde reconocer a los jueces la facultad de morigerar los intereses, sin distinción de su naturaleza, cuando los liquidados resulten excesivos.

²⁰ CNCom, sala A. Octubre 24 de 2008, “Discos y Campanas SA sobre concurso preventivo, Incidente de verificación promovido por el GCBA”.

²¹ CNCom. - sala C - 16/4/2004, “Ferrum SA de Cerámica y Metalúrgica s/concurso preventivo s/incidente de revisión por el Banco de la Ciudad de Buenos Aires”

El caso “Punto Arte y Reproducciones”

En el fallo dictado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de la Capital Federal, Sala B, el 9 de junio de 2009, en la causa "Punto Arte y Reproducciones S.A. s/Concurso Preventivo s/Incidente de Verificación de Crédito por GCABA", el tribunal sostuvo que la facultad de los jueces de morigerar la tasa de interés cuando éstos resultan excesivos o contrarios a la moral y las buenas costumbres (artículos 953 y 1071 del Código Civil o artículos 771, 1004 y 1014 del nuevo Código Civil) alcanza también a los pretendidos por el Fisco con apoyo en la ley 11.683 y las resoluciones pertinentes de la Secretaría de Hacienda aunque ello no supone controvertir la constitucionalidad de la ley tributaria o de la atribución delegada al fisco, sino de compatibilizarla con la normativa de que se trata y sus principios: el régimen concursal y el tratamiento igualitario de los acreedores ²²

La facultad morigeradora de los jueces en materia de intereses fiscales no pretende desconocer, por un lado, que las altas tasas de interés que fija el organismo buscan asegurar la recaudación a efectos de que el Estado cumpla sus finalidades y, por otro, que frente a la situación de insolvencia del deudor esa finalidad disuasiva pierde significación y es susceptible de afectar el derecho de los terceros acreedores en orden a la percepción de sus créditos. En este marco parece prudente admitir las tasas aplicadas por el Fisco pero con un límite que respete la moral y buenas costumbres.

Sin embargo, a pesar de lo indicado en párrafos anteriores no significa que hay total libertad judicial para modificar normas legales en materia de intereses. En este sentido la Cámara señaló que en principio no corresponde la morigeración de intereses en la medida que estas cargas no superen el límite máximo de los intereses para este tipo de obligaciones (el que resulte de aplicar dos veces y media la tasa que percibe el Banco de la Nación

²²La Cámara también advirtió que la facultad morigeradora de los jueces en materia de intereses fiscales no deberá desatender, por un lado, que las elevadas tasas de interés que fija el organismo recaudador opera como mecanismo compulsivo para asegurar la recaudación a efectos de que el Estado cumpla sus actividades fundamentales y, por otro, que frente a la situación de insolvencia del deudor esa finalidad disuasiva pierde significación y es susceptible de afectar el derecho de los terceros acreedores en orden a la percepción de sus créditos. En ese contexto, deviene prudente admitir las tasas aplicadas por el Fisco pero establecer como límite máximo de los intereses por todo concepto el que resulte de aplicar dos veces y media la tasa que percibe el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento.

Argentina en sus operaciones de descuento (art. 953 del Código Civil)²³(art. 771 y 1004 del nuevo Código Civil)

El caso “Los Andes de Falchetti”

En otra sentencia interesante del caso “Los Andes de Falchetti s/Quiebra s/Incidente de revisión por AFIP”, en el cual la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de la Capital Federal, con fecha 11 de febrero de 2009, se indicó que debe reconocerse a los magistrados la facultad de morigerar los intereses que puedan ser calificados de “excesivos” o “usurarios”, en supuestos en que se pone en evidencia un cuadro de desproporción de los valores económicos en juego ya que es necesaria la recomposición de la situación en términos de justicia. El tribunal dijo que si bien no existe en nuestras leyes una base que fije la cuantía de los intereses y que indique cuando una tasa debe considerarse excesiva corresponde a los tribunales establecer la compatibilidad entre la tasa de interés y el orden moral.

Según el tribunal el control de los intereses excesivos atribuido a los tribunales halla sustento en las disposiciones de los artículos 953 y 502 del Código Civil (artículos 771, 794, 1004 y 1014 del nuevo Código Civil) que nos permiten inferir que este tipo de acreencias constituyen una causa ilegítima de las obligaciones. Así en este contexto, en el caso particular se inclinó la Cámara por destacar que se imponía la reducción de los intereses pactados en términos de equidad, determinándose la nulidad parcial de los intereses en exceso. Se afirmó que mecanismos de esa índole no pueden ser justificados ni aún bajo el pretexto de perseguirse el bien común. Es importante mencionar en este sentido que el principio de finalidad que caracteriza la tributación exige que todo impuesto tenga un fin de interés general. El tributo no tiene como objetivo enriquecer al Estado, sino lograr un beneficio colectivo, común o público²⁴

²³Voto de la Dra. Gómez Alonso de Díaz Cordero.

²⁴Entre las afirmaciones de la Cámara pueden destacarse aquellas referidas a que las tasas de interés excesivas generan una ilicitud del objeto de la obligación general que se traduce, bajo la óptica del art. 953 CCiv en una nulidad absoluta y parcial que no cabe considerar subsanada ni aún por una suerte de consentimiento tácito (conf. arts. 21, 872, 953, 1047, 1058 CCiv) por lo cual es deber de los Jueces "integrar" las obligaciones — contratos— o sentencias, en este caso, cuando sus soluciones deban ser morigeradas por apreciarlas exorbitantes, estableciendo la tasa en definitiva aplicable.

En lo que atañe a multas y sanciones complementarias podemos seguir criterios similares, pues, según la Cámara, las multas por infracciones fiscales deban ser morigeradas, cuando aparecen excesivas. Esto debido a que la multa es una sanción de base legal, accesoria a una obligación principal por la cual el deudor se verá penado si no cumpliere con su obligación o si la cumpliere tardíamente existiendo supuestos en que se hace necesario dejar de lado el principio de inmutabilidad de la pena legalmente dispuesta, por estimársela excesiva. Ello, indico el tribunal, debido a que no es la multa o sanción la que invade la moral, sino la magnitud de la pena, en cuanto puede configurar un medio de absorción patrimonial del deudor por el acreedor, máxime en el caso, en que dicha absorción recae, en todo caso, sobre la masa y en perjuicio de otros acreedores. Basta, pues, expurgar este exceso dejando subsistir la multa en todo cuanto se aprecia que tiene de legítima.

En este sentido podemos decir que la jurisprudencia sólo en muy pocas ocasiones se mostró en contra de morigerar los efectos de las multas o sanciones como un criterio absoluto. En general los jueces han subordinado la inmutabilidad de la pena a los principios rectores del ordenamiento jurídico, que consagran la supremacía del orden público y de la moral, sobre los fueros de la autonomía de la voluntad o el mecánico voluntarismo legal.

Como corolario de este capítulo podemos entonces afirmar que el organismo no tiene la facultad de establecer intereses y otros cargos arbitrariamente sin consideración alguna, aun teniendo en cuenta, que los recursos obtenidos por el organismo recaudador tienen fines sociales que afectan a la comunidad toda. En este sentido cualquier accesorio adicional al capital pretendido siempre debe respetar los límites de la moral y las buenas costumbres.

Además entendemos que para preservar la empresa, es necesario la morigeración de los intereses cuando estos sean excesivos o exorbitantes, y de esta situación no puede escapar el fisco si se quiere preservar la *pars conditio creditorum* y el principio protectorio de la empresa, ejes rectores del proceso concursal.

Los organismos fiscales tienen regulado intereses legales (art. 37 de la Ley N° 11.683) que en la generalidad de los períodos fiscales superan a los intereses del sistema financiero. A los bancos se le morigeran los intereses empero al fisco la jurisprudencia es más reticente, lo que entendemos es violatorio del principio de igualdad (art. 16 C.N.) por

cuanto no hay razón legal alguna para tratar de forma diferente a acreedores que se encuentran en igualdad de condiciones en el proceso concursal.

Por ello la morigeración de intereses fiscales debe reconocerse en igualdad de condiciones a todos los acreedores concursales y teniendo en cuenta las especiales circunstancias de cada empresa concursada.

Capítulo IV

Conflictos que atañen a la participación del fisco en la base de cálculo para la obtención de las mayorías.

Otra cuestión muy debatida es la relacionada con la participación del fisco en el cómputo de las mayorías para la existencia de un acuerdo preventivo.

Así, un problema que no es menor respecto de la participación del fisco como acreedor en los procesos concursales, es la circunstancia de que conforme a lo dispuesto por la ley 11.683 la Administración Federal de Ingresos Públicos carece de la posibilidad de negociar libremente un acuerdo preventivo con un deudor concursado.

En efecto, solo en contadas excepciones y bajo un régimen particular, puede el fisco resignar (siempre parcialmente) parte de sus acreencias frente a los contribuyentes.

El art. 113 de la ley 11.683 establece que “El Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para disponer por el término que considere conveniente, con carácter general o para determinadas zonas o radios, la reducción parcial de la actualización prevista en los artículos 129 y siguientes, la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitivos y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con cualquiera de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización están a cargo de la AFIP, a los contribuyentes o responsables que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas y denunciando en su caso, la posesión o tenencia de efectos en contravención, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable”.

La facultad está reservada al Poder Legislativo, no sólo teniendo en cuenta el principio de legalidad que rige en materia tributaria, según el cual la creación o eximición de gravámenes resulta reservada al mismo, sino también en el hecho de encuadrar la disposición dentro del concepto de amnistía brindado por el art. 75, inciso 20) de la Constitución.

Lo interesante es que se ha llegado incluso a cuestionar el sistema de condonaciones impuestas por el Poder Ejecutivo en forma general, a través de los decretos de presentación espontánea y regímenes de facilidades de pago, como surge de algunos antecedentes jurisprudenciales²⁵

Así podemos decir que si el eventual perdón no es generalizado para todos los

²⁵ Ver a modo de ejemplo, TFN, Sala B, in re “Silva, 25/2/99, ídem “Gimenez, 9/3/99”

contribuyentes comprendidos en el impuesto o si no es localizado en un determinado territorio o zona no puede ser otorgado.

La ley también permite al Poder Ejecutivo Nacional acordar bonificaciones especiales para estimular el ingreso anticipado de impuestos no vencidos y para hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de las deudas fiscales pendientes, así como también para acordar la cesión total o parcial de los derechos sobre la cartera de créditos fiscales provenientes de diferimientos promocionales de impuestos. Todos estos actos deberán publicarse en el Boletín Oficial, y anualmente debe informarse al Congreso del uso de dichas atribuciones. Pero esto no alcanza a los créditos comprendidos en un acuerdo preventivo.

Entonces con excepción de lo arriba señalado el Poder Ejecutivo Nacional no podrá establecer regímenes de regularización de deudas tributarias que impliquen la eximición total o parcial del capital, intereses, multas y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía ²⁶

Sin embargo el fisco como cualquier acreedor debe concurrir a verificar sus créditos que pueden llegar a ser declarados verificados o admisibles, con carácter quirografario o privilegiado, y que integrarán la base de cómputo a efectos de evaluar las mayorías de ley por capital y por acreedores ²⁷

Una vez verificado los créditos se entraría en un proceso de negociación de las acreencias con el deudor que resultaría en el acuerdo definitivo. De esta forma se permite la existencia de un acuerdo preventivo, cuando dicho acreedor, por disposición legal expresa, se encuentra inhibido de poder prestar su conformidad al acuerdo sometido a su

²⁶Conforme artículo agregado a continuación del art. 113, incorporado por art. 1º de la Ley 25.678 B.O. 10/12/2002 (Adla, LXIII-A, 13).

²⁷La declaración de admisibilidad de un crédito habilita a su titular a participar de la decisión sobre la propuesta de acuerdo preventivo y dicho crédito integra, salvo excepciones, la base de cálculo de las mayorías (CCCom. de Rosario, sala II, 1-6-2000, “De Vivo, Germán F. s/Conc. prev.”, LL Litoral, 2001-464)

consideración, cualquiera sea su contenido, y cualquiera sea la realidad económica o la posibilidad de pago del concursado ²⁸

Ante este escenario las alternativas para poder superar este importante obstáculo son:

a) Tratar de establecer una categoría para acreedores privilegiados intentando diluir la participación proporcional del fisco dentro de la misma ²⁹ o

b) intentar que el juez concursal excluya de la base de cómputo al fisco en el capital y como acreedor a los efectos de evaluar la doble mayoría legal.

La primera alternativa no resulta de simple aplicación pues el concursado necesita tener dentro de su masa de acreedores a varios de ellos como titulares de créditos con privilegio general y que sean de una cantidad suficiente como para poder licuar la participación del organismo fiscal. Por otra parte, en el caso del privilegio especial, sería imposible el logro del acuerdo pues para obtener su aprobación es necesario contar con la unanimidad de los acreedores a los que tal acuerdo alcance; lo que es imposible con el fisco.

Es por ello que en los procesos concursales en general se busca obtener una declaración judicial que excluya al fisco de la base de cómputo todo ello debido a que como ya se indicó dicho acreedor tiene prohibido por ley prestar su consentimiento a la propuesta de acuerdo concursal.

Entendemos que la exclusión del fisco implica más que una pérdida de voto una pérdida de legitimación dado que por sus propias normas el organismo fiscal se encuentra impedido de negociar y de prestar su conformidad al eventual acuerdo al que se pudiera arribar que no sea el pago total de su acreencia.

²⁸ Es procedente la exclusión del crédito de la Administración Federal de Ingresos Públicos del cómputo de las mayorías previstas en el artículo 45 de la ley 24.522 (Adla, LV-D, 4381) si el concursado abonará al contado el total del crédito verificado a favor del ente recaudador, pues ello será más beneficioso que las pautas acordadas con el resto de los acreedores verificados. (CNCom., sala C, 28-09-07, Asociación Argentina de Trabajadores Autónomos s/conc. prev. LL Online).

²⁹ La realización de propuesta para acreedores privilegiados resulta facultativa para el concursado (JCCom. 10^a Nom. de Rosario, 7-5-96, “Sociedad de Beneficencia Hospital Español s/Conc. prev.”, LL Litoral 1997-708, con nota de Adolfo A. N. Rouillon).

El caso “Carrillo”

Este fallo dictado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de la Capital Federal, Sala D, el 26 de marzo de 2009, en los autos “Carrillo Francisco Ramón s/Concurso Preventivo”, constituye un polémico fallo, pues si bien advirtió que la Resolución General AFIP n° 970/01 establece las pautas que debe contener la propuesta de acuerdo de pago de las acreencias fiscales de carácter quirografario, indicando la forma en que el concursado debe obtener la conformidad de la AFIP durante el periodo de exclusividad a los fines de lograr las mayorías del art. 45 de la ley 24.522, y que esa norma indica, claramente, la improcedencia de una exclusión de la AFIP a los fines del voto del acuerdo, pues expresamente mantiene lo referido a su “...conformidad para aprobar el acuerdo preventivo...”, lo que supone su permanencia en el elenco de acreedores votantes, a la misma vez condiciona la obtención de la voluntad computable del fisco a los fines de la doble mayoría del art. 45, LCQ, a que la propuesta respectiva respete ciertos condicionamientos económicos muy específicos, a saber: a) no puede contener quita alguna, b) debe suponer como mínimo un interés del 0,50% mensual sobre saldo, c) no puede exceder el término de 96 meses para su pago total y d) debe comprender el pago de tres cuotas al año como mínimo y una amortización del capital de la deuda no inferior al 10% anual (art. 39).

Con lo antedicho podemos ver que la Resolución 970/01 coloca al fisco en una situación diferente al resto de los acreedores quirografarios a quienes el deudor concursado podría ofrecerles una propuesta con un contenido económico variado (acorde a las posibilidades de pago del deudor). En este esquema podemos ver que la única solución posible para mantener el voto del fisco dentro de un escenario donde todos los acreedores quirografarios expresen su conformidad o disconformidad en relación a una propuesta que contenga condiciones económicas parecidas para todos ellos (art. 43, segundo párrafo, LCQ) no consiste en excluir al organismo fiscal del total de los acreedores llamados a integrar la doble mayoría del art. 45, LCQ sino en categorizar en forma separada al crédito fiscal ya sea por parte del concursado o ex officio.

La Cámara sostuvo que la no exclusión del Fisco de los cómputos del art. 45 de la ley concursal debe hacerse de manera que no lleve a un resultado que, por la aplicación de la solución dispuesta por la Resolución General n° 970/01, modifique las bases regulares de

formación y cómputo de la doble mayoría de dicha normativa.

El Tribunal sostuvo que esto es así porque si se incluyera al fisco en la misma categoría que los otros acreedores quirografarios, sólo sería negociable una fracción del pasivo. También se obligaría al concursado a ofrecer al resto de los acreedores quirografarios una misma solución acorde con la exigida normativamente por el organismo fiscal, perdiéndose la flexibilidad negociadora que pretende otorgársele al período de exclusividad.

La mejor solución, para la Cámara, fue proceder a la categorización ex officio del crédito fiscal quirografario del fisco, con el objetivo de que el deudor pueda negociar y acordar libremente con el resto de sus acreedores quirografarios, y también al mismo tiempo permitirle a dicho concursado cumplir con las exigencias del organismo fiscal sin poner en riesgo la solución preventiva. Resumiendo si el organismos fiscal por cualquier razón ha quedado dentro de la categoría genérica de los acreedores comunes, lo que corresponde es sujetarlo unilateralmente a un escenario que permita el cumplimiento de la Resolución General n° 970/01.

La Cámara justifico la posibilidad de realizar la categorización ex officio del fisco porque de acuerdo al artículo 42 de la ley 24.522 los jueces pueden rechazar las categorías propuestas por el deudor que a criterio de ellos sean irrazonables y reacomodarlas o fijar nuevas categorías siempre que ello sea coherente con la posición previamente asumida por aquél, situación que usualmente vemos en el caso de ausencia de categorización de la AFIP por haber anticipado el deudor su voluntad de acogerse a los requerimientos (plan de pagos) establecidos por la Resolución General n° 970/01.

Según la Cámara el organismo fiscal puede ser considerado como parte de una categoría legal especial, no explicitado por la ley de fondo pero tipificado por una norma particular (la Resolución General 970/01). También dice que la falta de flexibilidad negociadora del fisco justifica la creación de una categoría única.

En el mismo sentido se observa que la categorización ex post del fisco constituye una solución menos cruenta que la exclusión de voto dado que esta última impide un derecho esencial que es el de formar parte de la voluntad que acuerda o rechaza la solución concursal, mientras que la categorización tiende a preservar la solución concursal, pero permitiendo que el acreedor vote en categoría separada. Si bien esta última opinión alude a

una categorización ex post a pedido de parte, de acuerdo al tribunal no se advierten razones para no disponerlo de oficio si ello no coloca al deudor en situación de afrontar un compromiso económico que no ha elegido afrontar.

En mi opinión el fallo de la Cámara no es correcto. El fallo implica que el Tribunal dispone lo que debe pagar el concursado creando una categoría especial que no fue establecida por el deudor. Asimismo de esta forma el organismo fiscal queda al margen de los efectos del acuerdo homologado.

Entendemos que puede crearse una categoría fiscal especial para contemplar este tipo de créditos y que no se los tome en cuenta a los fines del cálculo de las mayorías necesarias para la formación del acuerdo preventivo. Después en la homologación del acuerdo el concursado podrá suscribir el plan de pagos vigente para quienes se encuentren en esta situación falencial, cumpliendo con ello con la preservación de la empresa y la garantía del cumplimiento del crédito reclamado por el fisco.

Conclusiones

Conclusiones Generales

El tratamiento de los créditos fiscales dentro de los procesos concursales es un tema complejo que abarca distintos aspectos.

Podemos decir que estamos ante un acreedor particular que no tiene en términos generales un tratamiento especial en la normativa concursal nacional.

Lo antedicho nos lleva a la presencia de doctrina y jurisprudencia con distinto criterio, y diferentes soluciones, para tratar y abordar los diferentes aspectos tratados en el presente trabajo.

Podemos, como punto de partida de estas conclusiones, afirmar que el fisco se encuentra alcanzado por las mismas disposiciones que el resto de los acreedores. Sin embargo existen situaciones, generalmente de hecho, en la que es necesario algún tratamiento especial atendiendo el interés propio del fisco, del deudor y de la masa de acreedores, en beneficio de todos ellos.

En línea con la afirmación de que estamos ante un acreedor particular es importante considerar que en virtud del poder de imperio del Estado, éste crea tributos que tienen como finalidad satisfacer necesidades públicas.

Ahora bien, cuando el Fisco actúa en el marco de una relación jurídico-tributaria, entendemos que esta subordinación (fruto del poder de imperio) desaparece, naciendo ya una relación en la que el Fisco actúa en un plano de igualdad con el contribuyente, con lo cual es claro que los privilegios propios del Estado fruto del poder de imperio, no deberían mantenerse en el marco de este proceso universal.

Crédito y causa

Cuando hablamos del hecho imponible de un tributo, estamos hablando paralelamente de la causa del crédito en el plano concursal, tema que nos importa a los fines de estudio. Estos hechos imponibles, previstos por las normas tributarias, pueden ser:

a) Liquidación administrativa: cuando no hay intervención alguna por parte del contribuyente, estando a cargo la determinación del tributo por parte del Fisco (v.gr. impuesto inmobiliario o automotor).

En este tipo de hecho imponible en donde no existe participación alguna por parte del contribuyente, una cuestión a tener muy especialmente en cuenta es la suficiencia, o no,

de la documentación adjunta por el Fisco para acreditar la personería, causa, legitimidad, cuantía y composición de los créditos que pretende le sean verificados.

Debemos volver a afirmar categóricamente que la ley no excluye al Fisco ni a ningún acreedor de la obligación de probar la legitimidad del crédito. Existe una vasta jurisprudencia al respecto. Diversos autos avalan esta posición.³⁰

b) Sistema mixto: cuando el tributo es liquidado por el Fisco, luego de la presentación de los instrumentos necesarios por parte del contribuyente.

c) Cuando el tributo se determina mediante la presentación de declaraciones juradas por parte del contribuyente. En este último supuesto, pueden darse dos situaciones:

1) Declaración espontánea: que el contribuyente haya presentado correctamente las declaraciones juradas.

2) Determinación de oficio: que no las haya presentado o que habiéndolo hecho, ellas sean impugnables por el Fisco, provocando que el mismo deba realizar una determinación de oficio, sea sobre base cierta o presunta, a fin de determinar el impuesto.

La doctrina nacional ha manifestado y diversos fallos han establecido, que es una obligación del organismo fiscal presentarse al proceso de verificación de cualquiera de sus créditos en las mismas condiciones que el resto de los acreedores del insinuante.

³⁰Autos: “Impulsos Internacionales SA s/quiebra. Incidente de verificación por la Municipalidad de Buenos Aires “. C.N.Com. – Sala A – 27/8/99 : “La prerrogativa legal que algunos entes tienen, tal el caso de la Dirección General Impositiva, 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. El organismo recaudador debe probar, para lograr la verificación de su crédito, la realización de las inspecciones necesarias, cuando la quebrada se hallaba “inbonis“, a efectos de determinar el tributo impago. Debe aportar también las declaraciones juradas de la quebrada y las constancias de pago anteriores a la quiebra”

Autos: “Impulsos Internacionales SA S/ quiebra. Incidente de verificación por la Municipalidad de Buenos Aires” C.N.Com- Sala A-27/08/99. “ La Posibilidad de confeccionar actas de inspección, a las que la Dirección General Impositiva hace referencia, no la revela de expresar una adecuada justificación de los créditos que dice tener, exponiendo cuáles son sus fundamentos y cuáles fueron las pautas utilizadas para su determinación. Sostener lo contrario implicaría eximirlos de la demostración de sus aserciones, relevándola de las cargas vigentes en materia, punto que no está legalmente previsto y que implicaría una inadmisibles desigualdad frente a los demás justiciables.”

Autos: “M.ManceGruas S.R.L. s/ Concurso Preventivo s/ Incidente de verificación de créditos por Casfec- C.N. Com.-Sala D-22/07/1985: “El certificado de deuda emitido por la entidad legalmente autorizada para hacerlo constituye título suficiente para fundar ejecución, mas no para obtener una sentencia de mérito en un juicio de conocimiento, cual constituye el incidente de verificación de créditos. Por otro lado, tal certificación es instrumento público que hace plena en cuanto a su contenido, pero no resulta de la causa del crédito que documenta, causa que debe alegar y probar quien pretenda la verificación, conforme lo dispone el artículo 33 de la ley 19.551.”

Así, de acuerdo a mi posición personal y entendiendo las diversas posiciones que existen sobre el tema que nos ocupa sostengo en referencia a la participación del fisco en los procesos concursales que las únicas formas en que sus créditos puedan formar parte del pasivo de un sujeto concursado son:

a) Concurriendo tempestivamente a realizar su pedido de verificación de créditos de acuerdo a los artículos 32, 126 y 200 de la ley 24.522 y obteniendo en consecuencia una resolución de verificación favorable en la oportunidad prevista en el artículo 36 de dicha ley, siempre que no se haya promovido un incidente de revisión respecto a esta resolución de acuerdo al artículo 37 de la misma ley.

b) Por la sentencia firma de un juez concursal o por la Cámara de apelaciones como producto de un incidente de revisión tramitado de acuerdo a los artículos 37 y 280 de la ley 24.522.

c) Como producto de un de un incidente de verificación tardía promovido en los términos del artículo 56 de dicha ley.

Melzi Fernandez indica: “En todas estas situaciones el fisco debe seguir todos los caminos exigidos en los procesos de conocimiento debiendo probar la veracidad y legitimidad de su crédito sin que sea suficiente una mera determinación de oficio de la deuda demandada”.

Crédito y composición

En lo que respecta a los accesorios del capital de la obligación fiscal que se insinúa existe la posibilidad siempre de que el juez concursal intervenga, a pedido de parte o aún de oficio cuando entienda que los accesorios convencionales, o legales, exceden lo que podría entenderse permitido moralmente.

He de referirme aquí a la inconstitucionalidad de las normas que fijan las tasas a aplicar para liquidar los intereses pretendidos por los organismos fiscales, partiendo para tal análisis de la consideración de las normas vigentes al momento en que las distintas acreencias insinuadas se fueron haciendo exigibles.-

En el caso de estos, a la tasa de interés aplicada a los créditos fiscales y a su capitalización, digo y sostengo, que no ignoro que ello tiene una finalidad disuasoria muy loable: propender al cobro de los créditos fiscales; sin embargo, cuando el deudor está en

cesación de pagos es inútil pretender disuadirlo con altas tasas ya que su patrimonio es impotente para afrontar el pasivo por medios comunes de pago. Consecuentemente, las tasas altas, lo único que logran es impedir el pago y disminuir la recaudación fiscal.

Por lo demás, “el fin no justifica los medios”; las “escorias” contenidas en los intereses no pueden, bajo ningún concepto, implicar un porcentaje tal, que ninguna empresa pueda pagar, pues no hay actividad lícita y moralmente aceptable que genere ese margen de ganancia. Cuando las tasas son muy superiores al rendimiento de las actividades productivas, se producen quebrantos generalizados, uno de cuyos resultados es la disminución de la recaudación³¹.

Bien se ha dicho que “toda norma requiere para su aceptación que la misma esté informada por un contenido ético. Han sido superados los tiempos en que la voluntad del soberano era el único requisito que bastaba para su imposición. Hoy las leyes son juzgadas por los administrados y su mayor aceptación se encuentra en su razonabilidad. Si no lo son, si las normas no están informadas por un contenido de justicia, no bastarán graves sanciones para lograr su acatamiento. Las causas de la evasión fiscal, verdadero cáncer social, no son difíciles de detectar. Y una de ellas, sin duda, la no menos importante, se encuentra en la acción del mismo Estado”³². A vía de mero ejemplo traigo a colación el justo reclamo de la Cámara de Sociedades Anónimas cuando afirmó que, dado que el Tribunal Fiscal de la Nación, integrado por 12 miembros, tuvo durante mucho tiempo 7 vacantes, impugnar los errores de la D.G.I. fue prácticamente imposible, pues durante todo el tiempo de duración del procedimiento debía pagarse una tasa del 36% anual en un país que no tenía más de 5% anual de depreciación³³. Es que “en el análisis de las tasas de interés hay una cuestión filosófica, de filosofía moral o ética, que debe presidir el debate, porque de lo contrario, se aborda la cuestión sin conceptos básicos. Este enfoque no sólo no afecta el desarrollo del crédito, sino que lo facilita y garantiza. La libertad necesaria para la actividad económica no está reñida con la ética. Por lo contrario, es el crimen organizado el

³¹ Cárdenas Madariaga, Mario, “Las tasas de interés”, 1994, De. Ad-Hoc, p. 41

³² Bruzzon, Juan C. “Las normas regulatorias de intereses adeudados al Fisco. Las medidas de no innovar en las ejecuciones de los mismos. La ética en las resoluciones fiscales”, DE 140-779 y ss.

³³ Nota “La tasa de interés frente a los recaudos del tribunal fiscal”, en “Información empresarial”, 1995, n. 261, p. 56

que generalmente demanda una total desregulación, como que la usura en los EE.UU. aparece como uno de los negocios de la mafia.”³⁴

Concluyendo, es dable entonces puntualizar también que según lo han entendido diversos tribunales de nuestro país, debe contemplarse la posición de una y otra parte de la relación, fijando ciertas pautas que tienden, en definitiva, a morigerar los efectos de aquel incremento, me refiero a la mayor tasa de interés a aplicar, cuando exceden ciertos límites y se convierten en abusivos. Existen numerosas jurisprudencias al respecto³⁵

Siguiendo esta línea argumental puedo afirmar que el juez, como director del proceso, tiene la facultad de morigerar el efecto de la tasa de interés en los créditos del concursado, todo ello en salvaguarda de la masa y bajo el paraguas de la *pars conditio creditorum*.³⁶

En materia fiscal en Salta se viene aplicando el fallo de la corte conocido como “Fallo Sanatorio Modelo”, al cual conocidos doctrinarios le señalan un defecto y es el haber tomado como antecedente fallos referidos a la aplicación de la tasa de interés que corresponden a situaciones normales, no que se encontraban en estado de cesación de pago. Esto tiene una importancia fundamental, ya que la tasa que aplican los organismos fiscales para el cálculo de los intereses resarcitorios, contienen un componente punitivo, que la

³⁴ Cárdenas Madariaga, Mario, “Las tasas de interés”, 1994, De. Ad-Hoc, p. 63

³⁵ Jurisprudencia de la provincia de Buenos Aires – Civil y Comercial – JZ0000 VG 1632 RSD-49-96 S 18-3-96, Juez Jofre (SD) - El Pato S.R.L. C/ Garioto, Claudio S/ Ejecución - Mag. Votantes: Jofre.: “El interés moratorio pactado al 5 por ciento mensual es excesivo. El deudor moroso debe los intereses convenidos en la obligación, en su defecto, debe los intereses que las leyes especiales hubieren determinado y, en ausencia de interés legal, los que determinen los jueces. Mas el Juez puede apartarse de lo expresamente estipulado por las partes, si, conforme a las pautas generales, es lesivo a la moral o importa un abuso del derecho. Y siendo el interés pactado por las partes, manifiestamente excesivo, y no ajustándose a la realidad económica actual, es necesario aplicar la facultad morigeradora de los jueces.

³⁶ “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 artículo 953 del Código Civil.” (Naturar SRL s/concurso preventivo s/incidente de revisión por AFIP-DGI” - CNCom. - Sala A - 22/3/2002). “Cabe morigerar de oficio los intereses previstos en las ordenanzas fiscales de la incidentista, pues su aplicación implicaría un desmedro a la tésis del artículo 953 del Código Civil, reducción ésta que no pone en tela de juicio la constitucionalidad de aquella ley ni la atribución delegada a la Autoridad de Aplicación, sino que adecua la pretensión de la incidentista a pautas equitativas e igualitarias, conjurando la desproporción de los valores. (Empresa de Transportes Rabbione SA s/concurso preventivo s/incidente de revisión por AFIP” - CNCom. - Sala A - 16/4/2002).

coloca por arriba de las tasas del mercado, buscando, con ello, desalentar la mora, para casos de contribuyentes en situación normal.

En este sentido para el caso de contribuyentes que están en estado de cesación de pagos, entiendo debe aplicarse una tasa que contemple esta situación, para seguir el principio subyacente en los procesos concursales, de prosecución de la empresa, y en caso de falencia, repartir su efecto entre los acreedores de una manera lo más justa posible.

El aplicar estas elevadas tasas es un claro avance sobre el patrimonio del sujeto concursado en detrimento de los otros acreedores, dando nacimiento a una suerte de privilegio sin asiento legal.

Crédito Fiscal y mayorías

Por último entendemos que el tema de la exclusión del fisco en la formación del acuerdo preventivo no se asienta sobre un supuesto de exclusión de voto sino que ello se produce por una situación de hecho dada por la inexistencia de normativa que permita cierta flexibilidad del organismo fiscal en la negociación del acuerdo como así también por la ausencia de funcionarios con facultades suficientes para obligar al fisco en un marco diferente a los planes de pagos estipulados en la normativa, incluso en algunos supuestos en condiciones más favorables al fisco. Es decir que el fisco se encuentra impedido de prestar su consentimiento a cualquier propuesta realizada por el concursado que no sea el pago íntegro de la deuda fiscal verificada o el acogimiento a regímenes específicos de pagos. Por todo esto puedo concluir en que la participación del fisco en la base del cómputo de las mayorías sería contraria a la naturaleza y finalidad del procedimiento concursal y debe ser excluido.

La importancia de la cuestión, esto es la consideración o no de los créditos fiscales para el cómputo de las mayorías, ameritaría una adecuada y expresa legislación de modo tal que todos los concurrentes al proceso concursal sepan con claridad a que deberán atenerse en todas y cada una de las etapas del proceso.

Reflexiones finales

Podemos concluir que si bien el fisco por los fines específicos que persigue escapa a la condición de un sujeto “común” ante el concurso, el organismo no está exento de la necesidad de verificar su crédito, requerimiento este que todo contribuyente debe cumplir al momento de ingresar a un proceso concursal.

Tampoco tiene, como se manifestó en el Capítulo III, la facultad ilimitada de establecer intereses y otros cargos arbitrariamente sin consideración alguna, aun teniendo en cuenta, que los recursos obtenidos por el organismo recaudador tienen fines sociales que afectan a la comunidad toda. En este sentido cualquier accesorio adicional al capital pretendido siempre debe respetar los límites de la moral y las buenas costumbres.

Por último ante la imposibilidad de dicho organismo de negociar cualquier quita o condiciones diferentes a las originales, el mismo debe ser excluido de las mayorías necesarias para la obtención del acuerdo; caso contrario su participación en la base del cómputo de estas mayorías sería contraria a la naturaleza y finalidad del procedimiento concursal.

Bibliografía

Doctrina

- “Alegría Héctor. “Aspectos de la verificación de créditos en la ley 19.551”. Editorial JA, 1973.
- Alegría, Héctor. “La relación Fisco-Concurso, con especial referencia a la exclusión del voto del Fisco en el Acuerdo Preventivo, LL, Suplemento de Concursos y Quiebras”, 2002.
- Ander-Egg. “Técnicas de investigación social”. Editorial Lumen Argentina 24 Edición, 1995
- Boquín- Nissen-Pardini-Vítolo. “Verificación de Créditos, en Temas Actuales de Derecho Concursal, Edición de la Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas”, 2007
- CasadioMartinez Claudio A. “Insinuación al pasivo concursal”. Editorial Astrea, 2001
- Daniel Roque. “Los créditos fiscales y los concursos, dentro de El Fraude concursal y otras cuestiones de Derecho Alimentario, Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas”, 2010
- Dankhe, 1986.
- “Doctrina Societaria y Concursal”. Errepar, 2010
- Donner C. “Confusiones, impresiones, polémicas y reflexiones sobre verificación de créditos en el proceso concursal, en Actas del Primer Congreso Nacional de Derecho Concursal”
- Farina, Juan M. “Cómputo de las mayorías en las soluciones concordatarias. El concepto de justicia. Evolución de los métodos de interpretación y aplicación de la ley”. Editorial ED.
- Ferrario Carlos. “Estructura de la insinuación de acreedores”. Editorial ED.
- Garaguso-Medina. “Verificación de créditos en los países del Mercosur”. Editorial Ad-Hoc, 1999
- GarciaCaffaroJose Luis. “La verificación de créditos es proceso en el anteproyecto de ley de concursos mercantiles”. La Ley.
- Hernández S. y otros (Ob. Cit.: 60)

- Jozzpa Daniel. “Reflexiones respecto a algunos cambios en el proceso de verificación de créditos”. Editorial JA,1996
- Junyent Bas, Francisco y Molina Sandoval, Carlos.“Verificación de créditos, fuero de atracción y otras cuestiones conexas, Rubinzal-Culzoni”, 2000
- Junyent Bas, Francisco. “El perfil negocial del concordato. Los acreedores no "votan": prestan su conformidad individual”. La Ley, 2007
- Maffía, O. J. “Aspectos de la nueva Ley de Concursos (II)”. LA LEY, 1996
- Melzi-Fernández. “La verificación de créditos fiscales: algunos aspectos controvertidos. Doctrina Societaria y Concursal, n° 154”
- Migliardi, Francisco. “Naturaleza procesal del pedido de verificación de créditos”. La Ley, 1982
- Moro, Carlos Emilio. “Verificación de créditos, Doctrina Societaria y Concursal”. Errepar, Enero 2010.
- Palmero. “Algunas reflexiones sobre el rol de los acreedores en la nueva Ley de Concursos, en Derecho y Empresa 4-49”. Editorial J. C.
- Povo. “Determinación de la base para el cómputo de personas necesarias para obtener dicha mayoría, en Derecho Concursal Argentino e Iberoamericano, Mar del Plata”, 1997.
- Raspall, Miguel y Médici, Rubén. “Verificación de créditos”, 2000
- Rivera-Roiman-Vítolo.“Ley de Concursos y Quiebras, Comentada”. Editorial Cuatro Ediciones, 2009.
- Rivera-Roitman- Vítolo. “ Leyde Concursos y Quiebras Comentada.”
- Rouillon. La aprobación del acuerdo preventivo por los acreedores quirografarios (según el régimen de la ley 24.522), en Temas de Derecho Privado, homenaje al Prof. emérito Dr. Ángel Chávarri, Facultad de Derecho, UNR, Ad-Hoc”, 1998
- Speroni Alejandro. “Verificación de créditos”. JA,1990
- Stempels, H. “El cómputo de las mayorías en la homologación del acuerdo concursal, comentario a fallo “Retman, Norman José y Pavesi, Alicia Ester s/Concurso preventivo”.En Z. 52-J-187.
- Vítolo Daniel Roque. “Verificación de créditos e incorporación al pasivo concursal,

en La protección de los terceros en las sociedades y los concursos”. Editorial Ad-Hoc, 2000

- Vítolo Daniel Roque. “Comentarios a la Ley de Concursos y Quiebras n° 24.522”. Editorial Ad Hoc, 1996
- Vítolo Daniel Roque. “Concursos y Quiebras”. Editorial Ad Hoc, 2007
- Vítolo Daniel Roque. “Elementos del Derecho Concursal”. Editorial Ad Hoc, 2006
- Vítolo Daniel Roque. “Iniciación en el estudio de la Ley de Concursos y Quiebras”. Editorial Ad Hoc, 1995,
- Vítolo Daniel Roque. “Elementos del Derecho Concursal” Editorial Ad Hoc, 2007
- Vítolo, Daniel Roque. “Créditos fiscales, determinación de oficio y procesos concursales”. Editorial ED.
- Vítolo, Daniel Roque. “Exclusión del voto de un competidor en concurso preventivo. Un fallo desafortunado, en Doctrina Societaria y Concursal, N° 189”,2003
- Vítolo, Daniel Roque. “Los créditos fiscales frente a los procesos concursales”. EditorialAd Hoc, 2009.
- ZEC, Juan José. “La verificación de los créditos fiscales. Excepciones y nulidades”. La Información.t. XLV

Legislación

- Ley de Concursos y Quiebras 24.522
- Ley de Concursos y Quiebras 26.648
- Resolución General de la AFIP 970/01
- Código Civil de la Nación. Artículos 771, 794, 1004 y 1014
- Constitución Nacional. Artículos 17 y 75 inc 20
- Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Artículo 31
- Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Artículo 57 (L. 10397)
- Lay 11.683

- Ley 26.735
- Ley 19.549

Jurisprudencia

- Como. de Rosario, sala III, 24-4-96, Z. 72-2, N° 5540.
- CNCom., sala A, 16-6-2000, “Asistant SA s/Quiebra. Incidente de revisión por DGI y DGA”.
- CNCom., sala A, 27-8-99, “Impulsos Internacionales SA s/Quiebra. Incidente de verificación por la Municipalidad de Buenos Aires”.
- C2°Civ. y Com. Cba. 13-09-00, “Administración Federal de Ingresos Públicos en: Pritty S.A. – Concurso Preventivo – Incidente de revisión”, RDPyC n° 2001-3, p. 65
- CNCom., sala D, 30-6-2000, “Milonga SA s/quiebra s/inc. de verif. Por Gob. Ciudad de BsAs”, LA LEY, 2001-C, 988
- CNCom., sala D, 16-2-2000, “Bulls SRL s/quiebra s/inc. de verif. Por DGI”, LA LEY, 2001-C, 989.
- CNCom., sala A, 16-6-2000, “Asistant SA s/Quiebra. Incidente de revisión por DGI y DGA”
- CNCom., sala D, 18-2-2000, “Arcadia Cía. Arg. de Seguros SA s/Quiebra. Incidente de revisión por la DGI”
- CNCom., sala A, 16-6-2000, “Asistant SA s/Quiebra. Incidente de revisión por DGI y DGA”.
- CNCom., Sala B, "Empresa Gráfica Linofilm Offset S.A. s/concurso preventivo s/incidente de revisión por Fisco Nacional (reconstrucción)", 25/8/08.
- Revista de las Sociedades y los Concursos, año 11, 2010, número I, Legis.
- CNCom Sala E 29/9/2000 “Pedro Worms y Compañía SRL s/concurso preventivo s/incidente de revisión por DGI”
- CNCom Sala E 22/4/2003 “Automotores Ruta 8 s/quiebra s/incidente de revisión”
- CNCom Sala E 9/2/2004 “Nicky's SA s/quiebra s/incidente de revisión promovido

por AFIP"

- CNCom Sala A 22/3/2002 "Naturar S.R.L. s/concurso preventivo s/incidente de revisión por AFIP-DGI"
- CNCom Sala A 16/4/2002 "Empresa de Transportes Rabbione SA s/concurso preventivo s/incidente de revisión por AFIP"
- CSJ Santa Fe, mayo 15-2002, "A.F.I.P. – D.G.I. s/inc. de rev. en: Toniutti Norberto O. s/conc. prev.", LL Litoral 2002-1062 fallo 2430
- CSJ Santa Fe, in re: "Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de verific. tardía en Ruggia, Angel A. s/conc. prev.", diciembre 18-2002, LL Litoral 2003-854 fallo 2749
- CNCom., sala A, 4/4/2007, "Falderes S.A. s/quiebra s/Incidente de revisión (AFIP-DGI).
- CNCom, sala A. Octubre 24 de 2008, "Discos y Campanas SA sobre concurso preventivo, Incidente de verificación promovido por el GCBA".
- CNCom. - sala C - 16/4/2004, "Ferrum SA de Cerámica y Metalúrgica s/concurso preventivo s/incidente de revisión por el Banco de la Ciudad de Buenos Aires"
- CCom. de Rosario, sala II, 1-6-2000, "De Vivo, Germán F. s/Conc. prev.", LL Litoral, 2001-464
- CNCom., sala C, 28-09-07, Asociación Argentina de Trabajadores Autónomos s/conc. prev. LL Online)
- JCom. 10ª Nom. de Rosario, 7-5-96, "Sociedad de Beneficencia Hospital Español s/Conc. prev.", LL Litoral 1997-708, con nota de Adolfo A. N. Rouillon.
- CNCom Sala A 22/3/2002 Naturar SRL s/concurso preventivo s/incidente de revisión por AFIP-DGI"
- CNCom A 16/04/2002 "Empresa de Transportes Rabbione SA s/concurso preventivo s/incidente de revisión por AFIP"
- CSJ Santa Fe, mayo 15-2002, "A.F.I.P. – D.G.I. s/inc. de rev. en: Toniutti Norberto O. s/conc. prev.", LL Litoral 2002-1062 fallo 2430
- CSJ Santa Fe, in re: "Administración Fed. de Ingresos Públicos s/inc. de verific. tardía en Ruggia, Angel A. s/conc. prev.", diciembre 18-2002, LL Litoral 2003-854 fallo 2749.

