



Autores: Kalemkerian, Fernando Carlos

## Título: Tributación en los concursos

Kalemkerian, F. C. (2011). Tributación en los concursos. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Documento disponible para consulta y descarga en la Biblioteca Digital y Repositorio Institucional de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires. [<http://repositorio.scba.gov.ar>]

Consultas a [repositorio@scba.gov.ar](mailto:repositorio@scba.gov.ar)



Esta obra está bajo licencia 2.5 de Creative Commons Argentina. Atribución-No comercial-Sin obras derivadas 2.5

# **TRIBUTACIÓN EN LOS CONCURSOS**

FERNANDO CARLOS KALEMKERIAN

I.S.B.N. 978-987-03-2003-6

## Índice General

	<u>Pág.</u>
<b>Capítulo I</b>	
<b>El período informativo. La verificación del crédito fiscal</b>	
I. La verificación de créditos fiscales y el artículo 32 de la Ley de Concursos y Quiebras. Viabilidad de las liquidaciones administrativas y boletas de deuda. El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires .....	4
A. La etapa necesaria de verificación tempestiva. Verificación de impuestos regidos por la ley 11.683 .....	4
1. Declaración jurada no abonada .....	5
2. Resolución firme recaída en el procedimiento de determinación de oficio .....	5
3. Otras situaciones. Verificación sustentada en planes de facilidades de pago. Quid del vencimiento anticipado de las deudas en el concurso preventivo y en la quiebra .....	6
4. Verificación de créditos por recursos de la Seguridad Social .....	7
5. La debatida obligatoriedad de los créditos derivados del trabajo autónomo .....	8
B. La etapa eventual de revisión o de verificación tardía.....	10
C. El artículo 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.....	10
II. Obligación tributaria. Prescripción. Tributos locales. Distribución de Potestades Tributarias entre la Nación y las Provincias .....	14
A. Antecedentes. Los casos “Filcrosa” y “Casa Casmma” .....	14
B. Situación de la jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires.....	15
C. Palabras finales .....	16
III. De las tasas de interés de los créditos fiscales. Morigeración. Estado actual de la jurisprudencia. ¿Es necesario el planteo de inconstitucionalidad de la norma que fija la tasa de interés? .....	17
<b>Capítulo II</b>	
<b>Del fuero de atracción y el procedimiento tributario. La denominada prescripción concursal</b>	
I. El fuero de atracción y la prescripción concursal frente a los créditos fiscales .....	19
A. El estado anterior a la reforma de la ley 26.086 .....	19
B. Situación luego de la modificación al fuero de atracción por la ley 26.086.....	22
<b>Capítulo III</b>	
<b>De la responsabilidad solidaria</b>	
I. La responsabilidad solidaria de la ley 11.683 y el concurso preventivo o quiebra del obligado principal .....	24
A. Responsables solidarios .....	24
B. El concurso del contribuyente. Procedencia de la responsabilidad	

solidaria .....	27
C. ¿Es necesaria la firmeza de la determinación de oficio seguida al contribuyente? .....	27
D. Novación, prescripción y cosa juzgada. Influencia sobre la obligación del responsable por deuda ajena .....	28
1. Efectos de la homologación del acuerdo preventivo. Quid de la aplicabilidad del artículo 55 de la LCQ .....	28
2. La prescripción concursal y la responsabilidad por deuda ajena .....	29
3. Los efectos de la cosa juzgada concursal sobre la responsabilidad solidaria .....	31
E. Palabras finales .....	32
II. La responsabilidad solidaria del Síndico Concursal .....	32
A. Introducción.....	32
B. La ley 26.044 Antievasión II. Modificaciones introducidas. La sindicatura en el concurso preventivo .....	33
C. La verificación del crédito fiscal. Consideración sobre el deber impuesto a la sindicatura de gestionar la determinación de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra .....	35
D. La Reglamentación de la Ley de Procedimiento. Resoluciones Generales 745/99 y 1975/05.....	38

#### Capítulo IV

##### Categorización, propuesta de acuerdo y homologación

I. El Fisco frente a la propuesta de acuerdo preventivo. Los regímenes de facilidades de pago. Resolución General (AFIP) 970/01 .....	40
A. Antecedentes.....	40
B. Breve análisis de la Resolución General 970/01.....	40
C. La categorización de acreedores en el artículo 41 de la LQC. La creación de una categoría especial para el crédito fiscal.....	44
E. El período de exclusividad y la acreditación de las conformidades a la propuesta de acuerdo.....	45
E. De la exigencia reglamentaria de desistimiento, allanamiento y renuncia.....	46
F. La exclusión del crédito fiscal del cómputo de las mayorías.....	47
1. Antecedentes. Los casos de acreedores excluidos del cómputo de las mayorías legales.....	47
2. El caso del acreedor fiscal.....	48

#### Capítulo V

##### El privilegio de los créditos fiscales en el concurso

I. Antecedentes.....	53
II. La regulación de los privilegios en la legislación concursal .....	53
III. Tratamiento de los créditos fiscales de la ley 24.522.....	54
A. Créditos fiscales anteriores al concurso.....	54
1. Créditos fiscales que recaen sobre bienes determinados.....	54
a. Del rango y extensión de los créditos fiscales dotados de privilegio especial.....	57
2. Tributos que no recaen sobre bienes determinados.....	57
B. Créditos fiscales posteriores al concurso. Los gastos de conservación y justicia y la reserva de gastos.....	58

## Capítulo VI

### De los impuestos nacionales

I. Imposición sobre renta y derecho concursal.....	63
A. El impuesto a las ganancias y el concurso preventivo o la quiebra del deudor.....	63
1. El concurso preventivo.....	63
2. La quiebra. Personas físicas y sucesiones indivisas.....	63
3. La sociedad en quiebra y el impuesto a las ganancias.....	63
a. De la sociedad en liquidación como sujeto del impuesto.....	64
b. La sociedad en quiebra. ¿Existe diferencia relevante con la sociedad en liquidación? Opinión del Fisco: Dictámenes Nros. 6/2002 y 11/2002.....	65
c. El principio de capacidad contributiva.....	67
d. De la imposición sobre las sociedades. Su finalidad.....	68
e. De las Resoluciones Generales DGI 3026/89 y 2139/06.....	69
f. Colofón.....	69
B. Tratamiento de las quitas concursales en el impuesto a las ganancias.....	70
1. Naturaleza jurídica de la quita concordataria.....	70
2. Criterio de imputación.....	72
C. El impuesto a la ganancia mínima presunta en relación con el concurso preventivo y la quiebra.....	74
1. Antecedentes.....	74
2. El concurso preventivo y la quiebra .....	77
3. El caso “Hermitage” y la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema.....	78
II. Imposición sobre el consumo y derecho concursal .....	79
A. La sujeción pasiva del concursado en el impuesto al valor agregado.....	79
B. Tratamiento de las quitas concursales en el impuesto al valor agregado.....	81

## Capítulo VII

### De los tributos provinciales

I. El impuesto sobre los ingresos brutos en los casos de concurso o quiebra del contribuyente.....	84
II. ¿Corresponde que la masa cargue con el impuesto de sellos frente a la escritura de protocolización de las actuaciones?.....	85
III. La tasa de justicia y el incidente de revisión.....	86

<b>REFERENCIAS</b> .....	90
--------------------------	----

<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	105
---------------------------	-----

## Capítulo I

### El período informativo. La verificación del crédito fiscal

SUMARIO: I. La verificación de créditos fiscales y el artículo 32 de la Ley de Concursos y Quiebras. Viabilidad de las liquidaciones administrativas y boletas de deuda. El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. A. La etapa necesaria de verificación tempestiva. Verificación de impuestos regidos por la ley 11.683. 1. Declaración jurada no abonada. 2. Resolución firme recaída en el procedimiento de determinación de oficio. 3. Otras situaciones. Verificación sustentada en planes de facilidades de pago. Quid del vencimiento anticipado de las deudas en el concurso preventivo y en la quiebra. 4. Verificación de créditos por Recursos de la Seguridad Social. 5. La debatida obligatoriedad de los créditos derivados del trabajo autónomo. B. La etapa eventual de revisión o de verificación tardía. C. El artículo 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.— II. Obligación tributaria. Prescripción. Tributos locales. Distribución de Potestades Tributarias entre la Nación y las Provincias. A. Antecedentes. Los casos “Filcrosa” y “Casa Casmma”. B. Situación de la jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires. C. Palabras finales.— III. De las tasas de interés de los créditos fiscales. Morigeración. Estado actual de la jurisprudencia. ¿Es necesario el planteo de inconstitucionalidad de la norma que fija la tasa de interés?

#### **I. LA VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES Y EL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS. VIABILIDAD DE LAS LIQUIDACIONES ADMINISTRATIVAS Y BOLETAS DE DEUDA. EL CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

Como es sabido, el artículo 32 de la Ley de Concursos y Quiebras (en adelante, LCQ) impone la carga para todos los pretensos acreedores por causa o título anterior a la presentación en concurso —el artículo 200 del mismo cuerpo legal reproduce en términos similares la exigencia para los casos de quiebra—, de formular el pedido de verificación de sus créditos al Síndico, indicando monto, causa y privilegios, y acompañando a dicha solicitud los títulos justificativos.

Se ha discutido arduamente la viabilidad de la insinuación en el pasivo concursal de créditos fiscales, con el mero sustento en boletas o certificados de deuda, esgrimiendo como principal argumento en favor de su procedencia, la presunción de legitimidad que informa a los actos estatales, y el carácter de instrumento público que revestirían aquéllos, en los términos del artículo 979 del Código Civil.

Para poner las cosas en su justo término, debiéramos evitar otorgar un tratamiento indiscriminado a las distintas hipótesis que pueden presentarse, cuidando de distinguir adecuadamente el tipo de tributo cuya inclusión en el pasivo se pretende y la etapa necesaria o eventual que estemos cursando en el proceso concursal, dado que ciertamente la solución no puede generalizarse alegremente para todos los casos.

Precisando aún más la cuestión, corresponde aclarar que por “causa” en este contexto, entendemos la denominada causa fuente de la obligación, el negocio jurídico subyacente, que en el caso de la obligación fiscal estará dado por la realización del hecho imponible definido por la ley, por parte del sujeto pasivo (1). Esto es, ni más ni menos lo que debe “indicar” o “acreditar” —según el caso—, el organismo fiscal, durante la etapa necesaria de insinuación temporánea, o la eventual de revisión o verificación tardía, respectivamente. Es claro, y valga como advertencia preliminar, que el correspondiente certificado o boleta de deuda no se identifica con la causa de la obligación —sea que se lo considere o no un instrumento público—, sino en todo caso, con la exigencia de acompañar los “títulos justificativos” que establecen los artículos bajo análisis de la normativa falencial.

#### **A. La etapa necesaria de verificación tempestiva. Verificación de impuestos regidos por la ley 11.683**

En primer lugar abordaremos el problema de la insinuación temporánea de impuestos nacionales, regidos por la ley 11.683. Como previa digresión, aclaramos que por tratarse de la etapa necesaria de verificación —y no de la eventual de revisión o de verificación tardía—, sólo incumbe al acreedor la “indicación” y no la “prueba de la causa” del crédito (2).

En tal sentido, la verificación podría fundarse, bien en la presentación de una declaración jurada a la postre no abonada —en los términos del artículo 11 de la ley 11.683—, bien en una resolución firme que constituya el resultado del procedimiento previsto por los artículos 16 y sigtes. de la misma ley, frente a la ausencia de presentación de declaraciones juradas o impugnación de las presentadas.

#### 1. *Declaración jurada no abonada*

Poco tiene que ver, en el primero de los casos, con la exigencia de indicación de la causa, la discusión en torno al carácter de instrumento público o no de las certificaciones de deuda o la presunción de legitimidad de los actos administrativos. Aquí la causa de la obligación —cuyo reconocimiento instrumenta la declaración jurada— lo será la correspondiente obligación fiscal declarada y luego incumplida. Al organismo fiscal le bastará con indicar el hecho imponible del impuesto declarado y dejado de ingresar y su monto, debiendo además acompañar la respectiva declaración jurada como título justificativo.

La boleta o certificado de deuda, en caso de que se hubiera emitido, sirve tan sólo como elemento probatorio del aludido reconocimiento. Aceptando su carácter de instrumento público, quizás podría reemplazar el aporte de la declaración jurada original, aunque a requerimiento del síndico en el marco de sus facultades instructorias (art. 33 LCQ) sería exigible su acompañamiento.

La cuestión central transita así por la eficacia del reconocimiento previo del deudor en el marco del proceso concursal, y no tanto por el carácter instrumental del certificado de deuda. Si como se ha reiterado hasta el hartazgo, la insinuación en el pasivo no se agota en un juicio del acreedor contra el concursado, todo acto de reconocimiento de parte de éste tendrá un alcance relativo.

Con todo, debe tenerse en cuenta que la cortapisa impuesta a la confesión por parte del deudor en materia concursal encuentra su fundamento en la intención de evitar la colusión de este último con el acreedor, circunstancia poco probable tratándose del organismo fiscal. Bien que con referencia a una plataforma fáctica un tanto diferente, pero abordando la cuestión del eventual concierto fraudulento entre el concursado y el Fisco, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció recientemente en los siguientes términos: “Aun cuando en el ámbito de los procesos concursales es relativa la eficacia del reconocimiento de la obligación por parte del deudor —toda vez que están en juego no sólo sus intereses y los del acreedor respectivo—, no resulta objetable que se haya tenido en cuenta dicho reconocimiento a fin de verificar parcialmente el crédito fiscal de que se trata, ya que tanto su naturaleza, como el carácter del organismo acreedor, permite aventar toda posibilidad de concilium fraudis en perjuicio de la masa de acreedores” (3).

#### 2. *Resolución firme recaída en el procedimiento de determinación de oficio*

La segunda de las alternativas analizadas —resolución firme obtenida luego del procedimiento determinativo— nos enfrenta a otro problema típicamente concursal, que nuevamente excede de la sola consideración como instrumento público del certificado de deuda emitido como corolario de todo el iter tendiente a la determinación oficiosa de la obligación fiscal, o de la presunción de validez de los actos de la administración. Esto es, el quid de la eficacia de la cosa juzgada frente al proceso concursal.

Sobre este aspecto encontramos soluciones contradictorias en doctrina, pues mientras para algunos resulta plenamente oponible en el marco del concurso, hay quienes entienden que no puede otorgarse tal alcance, justamente por lo que recordáramos en el sentido de que la verificación no se trata de una pretensión del acreedor frente al concursado, sino un pedido al síndico para ser incorporado a la masa. Rivera se enrola en la primera postura, señalando que “En definitiva los derechos patrimoniales emanados de un contrato y los provenientes de una sentencia, se incorporan a la propiedad de su titular, estando ambos amparados por el art. 17 de la Constitución Nacional. Los efectos del contrato y de la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada material son oponibles a los acreedores del deudor común” (4).

Lo cierto es que el desacuerdo es más aparente que real, dado que en general la doctrina suele negar eficacia como título verificadorio a la sentencia recaída en juicio ejecutivo, donde el debate causal se haya desterrado por imperio de la ley, y donde por regla general, la sentencia de trance y remate tiene alcance de cosa juzgada meramente formal, mientras que se acepta mayoritariamente la suficiencia de la sentencia dictada en el marco de un juicio de conocimiento. Así, apunta Maffía que “un fallo recaído en juicio ordinario donde se hayan discutido derechos y producido pruebas copiosas bastará, en principio y sustancialmente, para legitimar el crédito aunque sin excusar del deber de indicar la causa en el pedido de incorporación al concurso” (5). La excepción estará constituida por la cosa juzgada fraudulenta, la hipótesis de ineficacia del acto jurídico cuya causa reconoce la sentencia, o la exorbitancia de las reglas concursales (v.gr. reconocimiento de intereses con posterioridad al concursamiento), supuesto este último que puede ser objeto de adecuación por el juez del universal (6).

Ahora bien, habíamos dicho que no pueden juzgarse todas las posibles situaciones bajo un mismo prisma. En los reiterados comentarios sobre esta cuestión suele pasarse por alto una circunstancia que a nuestro juicio resulta fundamental. y es que la resolución determinativa firme puede:

- 1) contar con eficacia de cosa juzgada material, si es que se trata de sentencia dictada por el Tribunal Fiscal, o por el órgano judicial respectivo, según sean las alternativas recursivas que se hubieren optado frente a la determinación oficiosa;
- 2) pero también podría haber pasado en autoridad de cosa juzgada meramente formal, tal como claramente lo establece el artículo 79 de la ley 11.683 —siempre que no se trate de multas o reclamos de repetición de impuestos—, en razón de no haberse interpuesto en término los recursos que habilita el artículo 76 de la misma ley. Vale decir que el certificado o boleta de deuda podría instrumentar cualquiera de estas situaciones, que lejos están de ser idénticas.

En el segundo de los casos mencionados, la resolución firme emanada de la repartición, no dista mayormente de una sentencia dictada en juicio ejecutivo, en orden a su eficacia meramente formal. Por dicha razón en modo alguno el aporte del certificado de deuda podría suplir la carga de indicación de la causa del crédito, y del acompañamiento de los títulos justificativos, léase expediente administrativo y antecedentes. La tarea explicativa que debe llevar a cabo el acreedor fiscal en este caso es más amplia que en el que analizamos seguidamente, debido a que no podría hablarse en tal supuesto de un derecho incorporado al patrimonio fiscal, amparado por el artículo 17 de la Constitución Nacional, atendiendo a la posibilidad que le cabe al contribuyente de discutir nuevamente la cuestión. Si bien no debe el organismo recaudador “acreditar” la causa, se encuentra precisado a indicarla y acompañar los elementos suficientes para completar la tarea explicativa que debe llevar a cabo.

En la primera hipótesis, forzoso es concluir que la sentencia firme recaída en dicho proceso gozará de autoridad de cosa juzgada material. En consecuencia, no puede exigirse al organismo fiscal, menos de lo que sería exigible a cualquier otro acreedor del concursado que contara en apoyo de su crédito con una sentencia de este tipo. Incluso colocándonos en la posición más favorable al acreedor, cuanto menos debe aportar al proceso el testimonio de la sentencia firme que hubiera declarado su derecho. Dichas constancias no pueden extraerse del certificado de deuda. Como se ve, no se trata de cuestionar el carácter de instrumento público del certificado de deuda, sino de la insuficiencia de dicho certificado, per se, para dar cuenta de la firmeza y autoridad de cosa juzgada de la sentencia en cuestión. Aunque será menor que en el caso anterior la exigencia explicativa, pues en principio debiera bastar con el aporte del expediente donde alcanzó firmeza la sentencia y se produjeron las pruebas de rigor, con amplitud de debate.

### 3. *Otras situaciones. Verificación sustentada en planes de facilidades de pago. Quid del vencimiento anticipado de las deudas en el concurso preventivo y en la quiebra*

Además de los casos más comunes que hemos mencionado más arriba, el organismo fiscal podría acudir a la solicitud de verificación de créditos en otras circunstancias. Una de ellas es la verificación con fundamento en planes de facilidades de pago caducos a los que se hubiera adherido el contribuyente ahora concursado. Esta cuestión recibió un excelente tratamiento de parte de Flavia Melzi, en una de las obras más completas sobre el particular (7). Como acertadamente comenta la autora citada, en tales casos debería exigirse a la AFIP el aporte del expediente administrativo en que se hubiere dictado la caducidad, como así también los formularios de

acogimiento oportunamente presentados ante dicho ente por el contribuyente, resultando insuficiente la mera emisión de una boleta de deuda ad hoc. Compartimos este criterio.

En el valiosísimo trabajo doctrinario al que recién se hiciera referencia, la autora analiza también el problema de los planes de facilidades de pago vigentes al momento de la presentación en concurso, concluyendo que no podría decretarse la caducidad por la falta de pago de las cuotas pendientes al momento de la presentación en concurso, derivada de la imposibilidad legal de cumplir (8).

La mentada imposibilidad deriva de la prohibición contenida en el artículo 16 de la LCQ, dirigida al deudor concursado de alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación, sancionando en el artículo siguiente la violación a este imperativo con la ineficacia de pleno derecho de dichos actos. Para la quiebra se impone idéntica solución por aplicación del artículo 109 de la misma ley.

Amén de lo señalado con acierto por Flavia Melzi, en el sentido de que no resultaría congruente que por un lado se prohibiera efectuar el pago y por otro se autorizara la sanción de caducidad del plan, consideramos que en el análisis de este tema no puede pasarse por alto la cuestión del vencimiento anticipado de las obligaciones frente al concurso preventivo y la quiebra del deudor.

Tratándose de un deudor fallido, no puede extenderse la opinión antes comentada, pues el artículo 128 de la LCQ es terminante en cuanto establece que las obligaciones pendientes de plazo se consideran vencidas de pleno derecho en la fecha de la sentencia de quiebra. Es decir que sin perjuicio de la imposibilidad legal de abonar a su vencimiento estas obligaciones, la deuda impositiva prorrateada en el tiempo deberá considerarse vencida, y el acreedor fiscal podrá verificar el importe total de la misma y percibir dicho monto ulteriormente, del resultado de la liquidación de los bienes, como si el término para su pago no hubiera existido.

Distinto es el caso del concurso preventivo. A tenor de la mayor parte de la doctrina, la presentación en concurso no tiene por efecto la caducidad de los plazos, sin perjuicio de la referencia contenida en el artículo 20 de la ley 24.522 al artículo 753 del Código Civil, y de lo dispuesto por el artículo 572 del mismo Código.

Sobre este tema, y por razones de brevedad, remitimos al análisis realizado por Hugo J. Stempels, en ponencia presentada ante el III Congreso Argentino de Derecho Concursal, en la que se sostuvo que la “insolvencia” a la que refieren los artículos 572 y 753 del Código Civil, es aquella que resulta declarada judicialmente al decretarse la quiebra del deudor, no así al disponerse la apertura del concurso preventivo (9).

Ello no significa que el organismo fiscal no pueda entonces verificar la totalidad de la deuda instrumentada en el plan de facilidad de pago, incluso de la parte no vencida. Pero a la luz del temperamento que entendemos correcto, lo que no puede hacer es considerar decaído el plazo otorgado para su pago —como sí puede hacerlo en la quiebra—.

#### 4. *Verificación de créditos por recursos de la Seguridad Social*

Con respecto a los aportes y contribuciones por el personal en relación de dependencia, contemplados por el artículo 10 de la ley 24.241, y los destinados a las obras sociales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 de la ley 23.660, el análisis no puede diferir mayormente de los lineamientos esbozados al discurrir sobre la verificación de los créditos fiscales regidos por la ley 11.683. La obligación fiscal es autodeterminada, de la misma forma que lo es en aquellos tributos, de manera que, tal como viéramos en esa oportunidad, deberá el Fisco aportar la declaración jurada al pedido de verificación, con la salvedad hecha igualmente en esa ocasión respecto del alcance limitado que cabe asignar al reconocimiento de deuda efectuado por el deudor concursado.

En caso de falta de presentación de declaraciones juradas o impugnación de las presentadas, y al igual que en el caso anterior, el organismo fiscal se halla habilitado para determinar la deuda en forma oficiosa, gozando de eficacia de cosa juzgada material la resolución administrativa devenida firme —por falta de interposición de la revisión prevista por el punto 6.4.3.1. de la resolución 79/98—.

En efecto, la ley 18.820 en su artículo 10, establece que si el empleador intimado fehacientemente a facilitar los libros, registros y demás elementos de juicio que le fueran requeridos por el inspector actuante, no lo hiciera, y

esta circunstancia quedara claramente asentada, el inspector se hallará facultado para determinar de oficio la deuda por aportes y contribuciones, intimando su pago dentro del plazo de 15 días.

Caben las mismas consideraciones que las vertidas al comentar la situación análoga en materia de impuestos regidos por la ley 11.683. La relativa eficacia de la cosa juzgada, incluso material, en el ámbito del proceso concursal, determina que —como precisamos en esa ocasión—, si bien no resulta exigible al organismo recaudador acreditar la causa de su acreencia, tiene sí la carga de indicarla y acompañar los elementos necesarios para completar la tarea explicativa que debe llevar a cabo, no resultando suficiente a estos fines el mero expediente de acompañar una boleta de deuda. Cabe destacar que por lo general estas boletas o certificados de deuda, siquiera contienen el detalle exigido por el punto 1.2 de la resolución 79/98, en el sentido de listar en un anexo los trabajadores dependientes involucrados en la determinación oficiosa, individualizados con su respectivo Código Único de Identificación Laboral (CUIL), así como la remuneración imponible utilizada como base de cálculo de la deuda y el concepto en virtud del cual se determinó la misma, anexo que debe ser notificado a los empleadores conjuntamente con el acta de inspección. Es decir que como mínimo, la verificación de un crédito cuya causa obedezca a la analizada deberá integrarse con la resolución determinativa firme y el detalle a que se hiciera referencia, de manera tal de dotar a la sindicatura de los elementos corroborantes de la existencia de la obligación tributaria.

Por otra parte, ha sido en este ámbito donde con mayor énfasis la jurisprudencia ha cuestionado la suficiencia de la determinación de deuda sobre base presunta para fundar una pretensión verificatoria. En autos “Milonga” la sala A de la Cámara Nacional Comercial advirtió que: “no debe considerarse satisfecha la carga de justificar el origen del crédito que se pretende, cuando la determinación de la deuda realizada por la AFIP resulta insuficiente, ante la ausencia de documentación respaldatoria idónea, sin que acredite la existencia de personal en los períodos reclamados. Pues si bien la ley faculta a la institución verificante para determinar oficiosamente la deuda atribuida a los responsables, debe ser exigido de aquella cuanto menos una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación y sus fundamentos” (10).

Vale la pena hacer una importante aclaración con respecto al procedimiento previsto por la ley 18.820 en lo que respecta a la cosa juzgada. Con anterioridad al decreto 507/93 regía en este ámbito el sistema de liquidación administrativa, conforme al cual el inspector confeccionaba las actas, determinando la deuda, que podían ser impugnadas por el contribuyente de acuerdo al procedimiento contemplado por los artículos 10, 11 y 12 de la citada ley 18.820. A partir de la vigencia del decreto mencionado, se adopta el sistema de autodeclaración por parte del contribuyente, habilitando la aplicación del artículo 11 de la ley 11.683. Sin embargo, y como bien apunta la doctrina, al subsistir el sistema impugnatorio de la vieja ley, pues se ha excluido la aplicación de los artículos 16 y sigtes. de la Ley de Procedimiento Fiscal, en cierta medida continúa vigente el régimen de liquidación administrativa, donde se produce una inversión de la carga probatoria, dado que es el contribuyente quien debe impugnar las actas confeccionadas por el inspector —al restar vigente el sistema de la ley 18.820— que de otro modo devendrían firmes y pasadas en autoridad de cosa juzgada (11).

Indudablemente, la eficacia de dicha cosa juzgada en el ámbito concursal tendrá un alcance mucho menor que el de una resolución determinativa recaída en el marco del procedimiento previsto por los artículos 16 y sigtes. de la ley 11.683. Tal como señalábamos, se ha producido una inversión del onus probandi que no podría sin más trasladarse a la sede concursal. El Fisco se encuentra precisado a acompañar los elementos justificativos de la deuda y no es suficiente el aporte del testimonio de la resolución recaída en el procedimiento impugnatorio. Mucho menos, como decíamos, una mera boleta de deuda.

##### 5. *La debatida obligatoriedad de los créditos derivados del trabajo autónomo*

Para finalizar, y en relación con los recursos de la seguridad social, cabría referirse al caso de la verificación de créditos en concepto de aportes previsionales de trabajadores autónomos, y en particular mencionar un argumento que ha sido utilizado en ocasiones para impedir el ingreso al pasivo falencial de estos conceptos, so pretexto de que su falta de pago sólo acarrea la imposibilidad de acceder al beneficio jubilatorio del trabajador.

En este sentido, se han expedido las distintas salas de la Cámara Nacional Comercial (12), mientras que en las restantes jurisdicciones la justicia se ha inclinado en general por su admisión en el pasivo, rechazando este temperamento (13). Es curioso que en alguno de los precedentes de la Cámara Capitalina, se diga que si bien del

artículo 15 inc. c) de la ley 18.038 (14), podría inferirse que el incumplimiento en la integración de los aportes no genera sólo perjuicio para quien se encuentra inscripto —por cuanto establece que las prestaciones del régimen previsional público serán financiadas, entre otros, con los recursos provenientes de 16 de los 27 puntos correspondientes a los aportes de los trabajadores autónomos—, la única consecuencia del incumplimiento es la ya señalada imposibilidad de obtener la jubilación.

A pesar del loable propósito que de seguro anima estas decisiones, no podemos compartir sus fundamentos.

El sistema previsional instaurado por la ley 24.241 y sus modificatorias, sustituyó el contemplado por las leyes 18.037 y 18.038. En virtud de lo dispuesto por el artículo 1° de la ley 26.425 se dispuso además la unificación del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones en un único régimen previsional público denominado Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA), financiado a través de un sistema solidario de reparto, eliminando el régimen de capitalización, que resulta así absorbido y reemplazado por aquél.

ya desde los comienzos de la ley 24.241, la “unidad” del sistema constituyó un claro propósito del legislador, y tal como ha sido señalado, el Sistema Integrado es hasta el presente, aquel que lo ha llevado a la práctica con mayor éxito, por cuanto los trabajadores autónomos y en relación de dependencia están sujetos al mismo régimen que regula desde la afiliación hasta el otorgamiento de la prestación (15).

De este modo, los sujetos comprendidos se encuentran enumerados por el artículo 2° de la ley, abarcando los trabajadores en relación de dependencia (inc. a), y los autónomos (inc. b), dentro de las afiliaciones obligatorias. Se encuentra prevista igualmente en la ley un régimen de afiliación de carácter voluntario, en su artículo 3°, para los casos allí contemplados. Ello se completa con un sistema de caducidad automática en caso de adeudarse seis mensualidades consecutivas, sólo previsto para las adhesiones voluntarias, por el decreto reglamentario 433/94.

Desde que la unidad del sistema torna aplicable a los trabajadores autónomos idénticos principios y régimen que aquellos que son de aplicación a los trabajadores en relación de dependencia, no cabe dudar de que participan de la misma o análoga naturaleza.

La cuestión tocante precisamente a dicha naturaleza —sobre la que no existe a la fecha consenso doctrinario, aunque se rescate en general su carácter tributario— no puede ser indiferente al análisis respecto de la obligatoriedad o no de estas prestaciones. Así, se ha ubicado a las cotizaciones de la seguridad social dentro de las contribuciones parafiscales, diferenciando entre aquellas en las que se obtienen beneficios directos —que se asimilan a las contribuciones especiales— mientras que en las que se aporta sin que se singularice en forma directa una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico asumen el carácter de impuesto (16). Ello parece coincidir en alguna medida con el análisis que hace Altaliba (17), en cuanto las considera como un impuesto para el empleador, y como una tasa para el dependiente. Jarach, por su parte, las señala como un impuesto, descartando en todos los casos que se trate de contribuciones especiales. Dice este autor que es muy dudoso que los empleadores puedan considerarse beneficiados en forma especial por el sistema de seguridad social que ampara a los empleados, salvo en la forma más genérica de la paz social de que gozan las empresas por la existencia de dicho sistema. Con respecto a los aportes de los trabajadores, continúa diciendo, es cierta la vinculación causal entre los aportes y los beneficios, pero la obligación de aportar no está en relación directa con los beneficios y de todos modos no constituye una forma de contribución por un servicio general que les depare un beneficio diferencial (18).

Como se ve, existe una cierta coincidencia en punto a asignarles naturaleza de tributos (19), aunque se exhiba alguna disparidad al momento de incluirlas en los moldes tradicionales.

De este modo, la obligatoriedad se deriva de su esencia, porque “elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de ‘compeler’ al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria)” (20).

No obstante que las opiniones recogidas no refieren en particular al régimen de autónomos, ya hemos explicado que la identidad de tratamiento derivada de la unidad inspirada por la normativa, debe conducir a emparentar su naturaleza.

Por otra parte, el carácter de orden público que informa a las prestaciones en materia de seguridad social, y su irrenunciabilidad derivada de lo dispuesto por el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, deben conducir a la misma solución. El hecho de que en los sistemas contributivos la financiación se imponga a los mismos sujetos que en última instancia tendrán derecho a percibir la prestación no priva al organismo recaudador de la facultad de perseguir su cobro compulsivo.

Las disposiciones de la ley 24.241 y sus modificatorias no parecen dejar lugar a dudas acerca de la obligatoriedad de los aportes al régimen. ¿Dónde se encuentra entonces la razón que ha permitido el surgimiento de la jurisprudencia que hemos traído a colación?

Aparentemente la confusión proviene de lo dispuesto por el artículo 1º de la ley 24.476, que establece que los trabajadores autónomos incorporados al Sistema Integrado de Jubilaciones de la ley

24.241 y su modificatoria ley 24.347, no podrán ser compelidos ni judicial ni administrativamente, al pago de los importes que adeuden a la ANSES, devengados hasta el 30 de setiembre de 1993. Pero esta limitación de la propia ley no podría extenderse sin más a períodos no mencionados en forma expresa. Como se ha señalado, se trata de una “inexigibilidad limitada” (21), parcial, acotada al marco temporal dispuesto por la norma. Advierte Villoldo asimismo, en el trabajo citado, que la inexigibilidad de mentas se halla condicionada a la ausencia de renuncia tácita de parte del contribuyente, por efecto de la incorporación de tales períodos o parte de ellos al plan de regularización de deuda creado por la misma ley. Ello dependerá del interés de parte del deudor y de la necesidad de contar con dichos períodos para la obtención del beneficio jubilatorio, y en tal caso podrá el Fisco indudablemente incluirlos en su solicitud de verificación.

Debe tenerse presente además que en la hipótesis de adhesión voluntaria, prevista por el artículo 3º de la ley 24.241, sólo podrán ser objeto de verificación en el concurso del contribuyente aquellos períodos que no hubieren sido pasibles de caducidad, en los términos del decreto 433/94 antes mencionado.

## **B. La etapa eventual de revisión o de verificación tardía**

Como apunta Maffía siguiendo a la doctrina italiana, frente a la etapa necesaria de insinuación al pasivo, aquella que no puede faltar si se pretende el ingreso a la masa, constituida por el pedido de verificación, tarea indagatoria e informativa del síndico y ulteriores pasos hasta la sentencia del artículo 36 de la LCQ, se alza la etapa eventual, contingente, en la que el acreedor cuestiona la incorporación de otros o resulta él cuestionado en tanto resultó admitido (22). A diferencia de la primera, no resulta suficiente en esta segunda etapa la mera indicación de la causa del crédito, pues como con su inconfundible retórica lo expone este autor, “si la etapa necesaria es característicamente inquisitiva con un ligero escorzo de contradictorio, aunque sólo ‘verbis’, la etapa eventual es contradictoria, y por lo tanto dispositiva (...) se promueve mediante una auténtica demanda que relata los hechos, invoca el derecho y ofrece prueba, con la carga de producirla oportunamente” (23).

No resultan extrañas al acreedor fiscal estas observaciones, razón por la cual deberá, del mismo modo que cualquier otro acreedor, extremar en esta etapa los esfuerzos tendientes esta vez, a la prueba de la causa del crédito. Tanto menos útil a estos fines el solo aporte de un certificado de deuda.

## **C. El artículo 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**

La disposición que analizamos a continuación apareció por primera vez en el artículo 30 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires t.o. 1976 y de allí se ha mantenido en las sucesivas reformas con ligeras variaciones. Comentan Giuliani Fonrouge y Navarrine que la exposición de motivos de la ley 9204 no da razones justificadas de la inclusión de este artículo, y que presumiblemente debe responder a situaciones de orden práctico observadas en la aplicación del Código (24).

Prescribe el —hoy— artículo 41 de la ley 10.397 de la Provincia de Buenos Aires que: “en los concursos preventivos o quiebras serán títulos suficientes para la verificación del crédito fiscal correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos, las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto, cuando el contribuyente o responsable no hubiera presentado declaraciones juradas por uno (1) o más anticipos fiscales en los términos del artículo 182 de este Código y la Autoridad de aplicación conozca por declaraciones anteriores,

determinaciones de oficio o declaraciones juradas presentadas ante otras Administraciones Tributarias, la medida en que presuntivamente les corresponda tributar el gravamen respectivo”.

La redacción actual del artículo 41 responde a la modificación dispuesta por la ley 14044 para el ejercicio fiscal 2010. Lo más trascendente de esta modificación resulta probablemente la limitación de su alcance al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que no traía la versión anterior. En lo demás, se elimina la anacrónica referencia a los concursos civiles, agregándose las quiebras, que no aparecían mencionadas, se reemplaza la alusión a la presentación de declaraciones juradas por los anticipos previstos por el artículo 182 y a los fines de la presunción se incluye como parámetro las declaraciones juradas presentadas ante otras Administraciones Tributarias.

Pese a que ha podido decirse que el artículo en tratamiento es suficientemente claro y no requiere explicación (25), pensamos por el contrario que la terminología utilizada por la norma es confusa, en particular lo que debe entenderse por “título suficiente” para la verificación. Parece evidente que no han sido empleados estos términos en su significación jurídica corriente, por cuanto se trata de una expresión propia de los derechos reales, que denota la existencia de un acto jurídico cuya finalidad es la transmisión de un derecho real, celebrado por persona capaz y legitimada, y de acuerdo a la forma prescrita por la ley, tal como es recogida en el artículo 2602 del Código Civil. No obstante que el vocablo título suele identificarse con la causa, sea de una obligación, sea de la adquisición de un derecho real, la suficiencia del título constituye una fórmula acuñada en este contexto, que nada tiene que ver con el que pretende regular la disposición del Código Fiscal. Si recurrimos al lenguaje común, el sentido que habitualmente se le asigna al término “suficiente” daría la idea de que nada más resultaría menester para el ingreso al pasivo, que la liquidación emanada del funcionario fiscal en la hipótesis contemplada de ausencia de presentación de declaraciones juradas. La sensación es que se impone al juez la verificación del crédito insinuado en estas condiciones, pues de otro modo no sería bastante el aporte de dicha liquidación.

Qué decir de una norma emanada de una legislatura local que derechamente declara inaplicable el artículo 32 de la Ley de Concursos en favor de un acreedor? Naturalmente, que atenta contra la pirámide jurídica tal como la concibiera el constituyente en el artículo 31 de la Carta Magna.

Pero no esta no es la única objeción que puede hacerse al artículo 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. y es que al lado de la pregonada suficiencia de las liquidaciones de deuda a los fines vericatorios, se alza otra flagrante violación constitucional que no puede pasar inadvertida: se trata del serio menoscabo al derecho de defensa en juicio que importa la norma concebida en esos términos.

La polémica doctrinaria que ha despertado este artículo pivotea generalmente en torno al carácter de instrumento público de la certificación de deuda, cuando debiera hacerlo sobre este aspecto que tiene mayor trascendencia. Nótese que el citado artículo, y pese a lo que establece el artículo anterior, en el sentido de que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación de oficio, que sólo incumbe a los jueces administrativos, le otorga de alguna forma este rango —bien que limitado a la órbita concursal— a las meras liquidaciones de deuda, sin que hubiera promediado la posibilidad del contribuyente de ejercer su derecho de defensa en sede administrativa. ¿Acaso sin decirlo en forma expresa se confiere a dichas liquidaciones el carácter de cosa juzgada, cual si se tratara de una resolución firme recaída luego de un procedimiento determinativo? Habíamos advertido que en el caso de falta de presentación de declaraciones juradas por parte de un contribuyente concursado, abriéndose el procedimiento determinativo, surge el problema de la eficacia de la cosa juzgada frente al concurso, pero incluso en tal circunstancia la determinación se encuentra precedida de un procedimiento que garantiza el derecho de defensa del contribuyente.

La cuestión adquiere contornos aún más graves si se repara en el hecho de que la liquidación a la que arriba el funcionario fiscal se construye sobre bases presuntivas, echando mano de anteriores declaraciones juradas o determinaciones de deuda. Ya tuvimos oportunidad de repasar los reparos que la jurisprudencia ha señalado respecto de la eficacia en el marco de la verificación de créditos de las determinaciones de oficio sobre base presunta (26).

La solución legal para el caso de concurso del deudor resulta más gravosa y aún menos respetuosa del derecho de defensa, que la figura de la liquidación provisoria de impuestos vencidos, contenida en el artículo 50 del

Código Fiscal. Esta última norma establece que: “en los casos de contribuyentes o responsables que liquiden el impuesto sobre la base de declaraciones juradas y omitan la presentación de las mismas por uno o más anticipos fiscales, cuando la Autoridad de Aplicación conozca por declaraciones o determinaciones de oficio, la medida en que les ha correspondido tributar en anticipos anteriores, podrá requerirles por vía de apremio el pago a cuenta del gravamen que en definitiva les sea debido abonar, de una suma equivalente a tantas veces el gravamen ingresado en la última oportunidad declarada o determinada, cuantos sean los anticipos por los cuales dejaron de presentar declaraciones”, aclarando en su última parte que: “Previo a proceder a la vía de apremio, la Autoridad de Aplicación intimará a los contribuyentes para que dentro de los cinco (5) días abonen o regularicen el gravamen correspondiente con sus intereses, y presenten, en los casos en que corresponda, las declaraciones juradas originales o rectificativas”. Como puede verse, el presupuesto de ambas normas es similar, pues la falta de presentación de declaraciones juradas habilita el dictado de un acto administrativo conteniendo una liquidación de deuda presuntiva, sin embargo registran significativas diferencias:

- A. El artículo 50 del Código Fiscal tiene prevista una intimación al deudor a efectos de que regularice su situación, la que frecuentemente es utilizada para presentar las declaraciones juradas omitidas, enervando de este modo el inicio del juicio de apremio. El artículo 41 del mismo Código, omite todo traslado al concursado, impidiendo así el pleno ejercicio de su defensa en juicio. Siquiera puede el cesante presentar las declaraciones juradas que por hipótesis omitiera.
- En caso de que hubiere vencido el término previsto por el artículo 50 del Código Fiscal, puede el órgano recaudador recurrir al juicio de apremio, donde en todo caso obtendrá una sentencia que podría alcanzar eficacia de cosa juzgada meramente formal. Cosa muy distinta ocurre con el artículo 41, dado que, tal como anticipamos, pretende elevar la liquidación fiscal al rango de resolución determinativa dotada de autoridad de cosa juzgada material.
- Finalmente, y como derivación lógica de lo anterior, el contribuyente que, por haber dejado transcurrir el término previsto por el artículo 50 sin presentar las declaraciones juradas a que se encontraba obligado, fuera ejecutado mediante apremio, tiene en su favor como ultima ratio la acción de repetición, que no le cabe al deudor concursado.

Es conocido el derrotero jurisprudencial seguido con motivo de los cuestionamientos al artículo 41 del Código Fiscal. Hasta no hace mucho no existían antecedentes de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en los que se hubiera introducido el pedido de inconstitucionalidad de la norma. Si, en cambio, se había expedido en más de una oportunidad el Máximo Tribunal —al revocar, entre otros, pronunciamientos de la sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Bahía Blanca, que sostiene la buena doctrina—, reafirmando la plena aplicabilidad del artículo 40 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires —hoy artículo 41—, máxime frente a la ausencia de planteo acerca de su inconstitucionalidad. Lo hizo en los siguientes términos: “El art. 40 del Código Fiscal (t.o. 1996) dispone que en los concursos civiles o comerciales, serán títulos suficientes para la verificación del crédito fiscal, las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto, cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada por uno o más períodos fiscales y la Autoridad de Aplicación conozca por declaraciones anteriores y determinaciones de oficio la medida en que presuntivamente les corresponda tributar el gravamen respectivo. No habiéndose declarado en autos la inconstitucionalidad de tal norma, no se advierte la colisión jerárquica en que funda la Cámara su fallo, máxime cuando el mencionado artículo prevé el recaudo de admitir las liquidaciones cuando fueran expedidas por ‘funcionario autorizado’ para el caso de incumplimiento del responsable de la respectiva declaración jurada. En el caso que nos ocupa, la liquidación base de la deuda se encuentra suscripta por la Directora provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, funcionaria que representa al organismo encargado de la recaudación, y cuyos actos gozan del carácter otorgado por el art. 979 (incs. 2 y 5) del Código Civil. Siendo ello así, cabe recordar que los instrumentos públicos hacen plena fe hasta que sean argüidos de falsos (art. 993, C.C.), trámite que en autos no fue efectivizado, como tampoco fue acreditado el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración jurada que hubiera obligado al Estado a liquidar sobre dicha base...”. (27).

El nudo argumental de la Corte, coincidiendo con lo que veníamos remarcando en la introducción, discurre sobre el carácter instrumental de la liquidación de deuda, que nos parece baladí.

Quizás como respuesta a la doctrina sentada por la Suprema Corte, más de una vez la sala I de la Cámara de Apelaciones de Bahía Blanca declaró de oficio la inconstitucionalidad de la norma en cuestión, sosteniendo que: “La declaración oficiosa de inconstitucionalidad es procedente cuando importa la defensa de la jurisdicción. Si

bien en principio los jueces no pueden pronunciar de oficio la inconstitucionalidad de las leyes, si la norma afecta los poderes que constitucionalmente le son atribuidos, éstos no pueden dejar de obrar ni deben esperar que los particulares reclamen el restablecimiento del orden constitucional (art. 57 Constit. Prov.) (28), y entrando en el análisis constitucional de la norma: “el artículo cercena la capacidad de juzgamiento respecto de la procedencia y alcances de la solicitud de verificación de los créditos del Fisco (art. 36 de la ley 24.522), vulnerando así la esfera de reserva que la Constitución Nacional cuanto Provincial reconocen al Poder Judicial (arts. 31, 108 y conc. de la CN y arts. 57, 160 y conc. de la C. Provincial)” (29).

Cabe señalar que la sala II de la misma Cámara sostiene el temperamento opuesto, adhiriendo a la doctrina de la Suprema Corte Provincial (30), sin que a la fecha se hubiera unificado el criterio mediante decisión plenaria.

Acerca de la declaración de oficio de inconstitucionalidad de una norma y sin pretender adentrarnos con profundidad en este tema, bástenos decir que desde antaño la Corte Federal había negado esta posibilidad (31), aunque en los últimos años se viene abriendo una importante brecha en tal sentido, especialmente a partir de la decisión recaída en autos: “Mill de Pereyra, Rita A. y otros. c. Provincia de Corrientes” (32), en la que, variando su tradicional postura, admitió la facultad judicial para ejercer de oficio el control de constitucionalidad, desechando que ello atente contra el principio de división de poderes, pues, en palabras de la Corte: “siendo legítimo el control de constitucionalidad en sí mismo, carece de sentido sostener que no se produce un avance indebido del Poder Judicial cuando media petición de parte y sí cuando no lo hay”. El único límite parece ser, a tenor de la nueva opinión del Máximo Tribunal, la manifiesta e indubitable incompatibilidad entre la norma invalidada y el texto constitucional atendiendo a la gravedad institucional que importa esta medida.

La inconstitucionalidad que anida en el artículo 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, es, ciertamente, manifiesta e indubitable, en los términos de la doctrina de la Corte y ello consiente su declaración oficiosa, tal como lo hiciera la sala I Cámara de Bahía Blanca; aunque la contrariedad con el plexo constitucional —amén de lo señalado por este último Tribunal en el sentido de su colisión con la jerarquía normativa contenida en el artículo 31 de la Carta Magna—, pase más por la severa violación al derecho de defensa en juicio del contribuyente concursado, aspecto que no pone debidamente de resalto la sentencia de Cámara y que justifica aún más hacer excepción al principio de que no cabe declarar de oficio la inconstitucionalidad de una norma.

Pese a que la declaración oficiosa de inconstitucionalidad del artículo analizado llegó en alguna oportunidad a la instancia de la Suprema Corte (33), no resulta sencillo extraer de la sentencia un hilo conductor que indique cuál es concretamente la opinión de sus miembros al respecto. Ello así, por cuanto en esa oportunidad sólo los magistrados Roncoroni y Negri defendieron la constitucionalidad de la norma y la mayoría consideró que la declaración de inconstitucionalidad devenía innecesaria, achacando al Fisco una insuficiencia recursiva, al limitarse a expresar agravios acerca de la referida declaración de inconstitucionalidad, mas no de los restantes criterios de la Cámara.

Por último, y para cerrar el comentario sobre este tema, de por sí, bastante remanido, vale la pena hacer breve mención de algunas de las últimas decisiones de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (34), referidas, ya no al artículo en tratamiento, sino al alcance de las resoluciones de la AFIP en materia determinativa y su habilidad como título verificadorio. En ellas pude recogerse, en el voto del doctor de Lázzari, una cierta revisión de la que ha sido su doctrina tradicional. Comienza recordando que el Tribunal ha sostenido que la liquidación de deuda impositiva realizada de acuerdo con el procedimiento tributario satisface la exigencia del artículo 32 de la ley 24.522, pero indica que dicho criterio merece algunos comentarios que lo complementan, con lo que relativiza de algún modo el enunciado anterior, para finalmente decir que no es cierto que cualquier liquidación emanada de una autoridad pública fuera suficiente para corroborar la causa y el monto del crédito. Sin embargo, más adelante expresa que en el ámbito nacional, no existe una disposición normativa como la del artículo 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, como si esta diferencia en la legislación fuera significativa en punto a los recaudos para el ingreso al pasivo frente a lo dispuesto por el artículo 32 de la ley de concursos. Más adelante, indica que el sentido de la presunción de legitimidad de los certificados de deuda emitidos por el Fisco no importa una aceptación mecánica de cualquiera de ellos: Es menester corroborar en cada caso que no se encuentre cuestionada la legalidad del procedimiento determinativo fiscal, la constitucionalidad de las leyes base de la determinación o del derecho de defensa del concursado.

Resulta trascendente esta referencia al derecho de defensa, soslayado por el artículo 41 del Código Fiscal, o más bien, cuya violación surge de los propios términos en que se encuentra concebida la norma. Resta por ver si las decisiones que hemos recogido anticipan un cambio de criterio en la materia.

## **II. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. PRESCRIPCIÓN. TRIBUTOS LOCALES. DISTRIBUCIÓN DE POTESTADES TRIBUTARIAS ENTRE LA NACIÓN Y LAS PROVINCIAS**

### **A. Antecedentes. Los casos “Filcrosa” y “Casa Casmma”**

Si bien no es ésta una parcela de estudio propia de la órbita concursal, gran parte de los pronunciamientos jurisprudenciales en torno al tema han recaído en el seno de procesos falenciales, quizás debido a la recurrente actitud de los fiscos provinciales y municipales de pretender la verificación de los créditos por períodos que exceden del término de prescripción legislado en el Código Civil.

Mucho más interesante desde el punto de vista de la tarea armonizadora entre los derechos fiscal y concursal es el problema de la prescripción regulada por el artículo 56 de la LCQ vs. la prescripción de las deudas fiscales, que abordaremos en el capítulo correspondiente.

Las dos posturas antagónicas sobre la cuestión que ahora nos ocupa —por demás conocidas— reproducen en gran medida el inagotable debate iuspublicisimo vs. iusprivatismo.

De un lado, se otorga preeminencia a la legislación local, con fundamento en el hecho de que, mientras que los poderes delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75 CN) las potestades de las provincias son originarias e indefinidas (art. 121 CN), habiendo éstas conservado la facultad para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 126 de la Constitución. En esta inteligencia, la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, resultarán de resorte propio de las provincias.

Desde la vereda opuesta se sostiene que del texto expreso del citado artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional —la denominada cláusula de los Códigos—, deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las obligaciones. Ello sin mengua del reconocimiento de las facultades impositivas locales, que encuentran su límite en la delegación operada a favor del gobierno central.

Desde esta última óptica, el término de prescripción se halla regulado, para los impuestos nacionales, en la ley 11.683 (arts. 56 y sigtes.) y para los restantes tributos que no tienen plazo de prescripción establecido por la ley nacional, por el artículo 4027 inc. 3 del Código Civil que determina la prescripción quinquenal de todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos. Es justo reconocer que, como acertadamente lo ha señalado el doctor José

O. Casás, en su voto emitido en el precedente que luego analizaremos, no ha sido pacífica la aplicabilidad de dicho artículo al capital de una deuda. En alguna oportunidad, la misma Corte Suprema de la Nación entendió que la citada norma estaba referida a intereses, rentas u otros accesorios (35), perplejidad a la que contribuyó el uso del término “atrasos” en el artículo en cuestión. Incluso parte de la doctrina ha entendido que las obligaciones fiscales no pueden encontrarse subsumidas en dicha norma por no revestir el carácter de periódicas, debido a la independencia de cada una de ellas respecto de las sucesivas (36).

La cuestión no es nueva, y desde antiguo la Corte Suprema Federal tiene dicho que no incumbe a las legislaturas provinciales, sino al Congreso, establecer las normas referentes a la prescripción de las acciones a las cuales se hallan sujetos no solamente los particulares, sino también la Nación y las Provincias (37).

Hace ya algunos años, nuestro Superior Tribunal de Justicia reiteró con mayor énfasis su tradicional temperamento, en el contexto de un proceso falencial. En autos “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (38) la Corte Suprema hizo lugar a la queja y dejó sin efecto la sentencia de la Cámara Nacional en lo Comercial que había rechazado la defensa de prescripción opuesta por la sindicatura de la fallida en relación al crédito que verificó la comuna acreedora por tasas municipales, fiel al

razonamiento de que el plazo de prescripción de los tributos locales se rige por lo dispuesto en las normas provinciales y municipales. Para así decidir advirtió la Corte que “la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75, inc. 12, éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía”, agregando que: “la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias —ni a los municipios— dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344)”.

Con este pronunciamiento, el Címero Tribunal dejó perfectamente aclarado que las provincias carecen de facultades para dictar normas concernientes a la extinción de las obligaciones.

Más recientemente, reforzó esta doctrina consolidándola de modo definitivo (39).

El primero de estos precedentes posteriores a “Filcrosa”, que mencionamos en la nota, contiene un “plus” con respecto a este pronunciamiento, aunque no es más que su lógica derivación. En efecto, la Corte Suprema de Justicia, haciendo suyo el dictamen de la Procuradora General, resaltó la aplicación, no sólo del artículo 4027 inc. 3) del Código Civil, sino también la del artículo 3986 de este mismo Código, por sobre cualquier disposición en contrario que pudiera encontrarse en la legislación provincial. De tal forma que no es exclusivamente el alongamiento del término de la prescripción lo que viene a ser inconstitucional, sino también el establecimiento en la normativa local de disposiciones contrarias a la legislación civil relativas a las causales de suspensión e interrupción, y a su modo de cómputo, que, huelga señalar, tienen directa incidencia sobre su término.

Ello tiene un impacto significativo sobre los Códigos Fiscales de provincia, como seguidamente veremos.

## **B. Situación de la jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires**

La Suprema Corte de Justicia, se orientó no hace mucho tiempo, respecto de la problemática en tratamiento, en el mismo sentido que la Corte Nacional, consagrando la aplicabilidad del artículo 4027 inc. 3 del Código Civil a las deudas impositivas, por sobre cualquier otra disposición normativa de carácter provincial o municipal (40).

Habíamos dicho que con los autos “Casa Casmma” el Supremo Tribunal de Justicia de la Nación dio un paso más con respecto a “Filcrosa” —o más bien explicitó algo que subyacía en la doctrina de este precedente—, al rescatar la aplicabilidad del artículo 3986 del Código Civil por sobre la normativa local. La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, por su parte, avanzó en este sentido respecto del Máximo Tribunal Provincial, dirigiendo su embate contra los artículos 133 y 135 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (41). La primera de estas normas prescribe, de modo similar a la ley nacional, que: “los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingresos del gravamen”.

A criterio del Tribunal Marplatense y discutiéndose en la especie la procedencia de anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos —cuya exigibilidad opera al mes siguiente de su vencimiento, conforme lo establecido por el artículo 183 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires—, el transcripto artículo 133 del mismo Código deviene inconstitucional, al importar un apartamiento de lo reglado por el artículo 3956 del Código Civil.

A su vez, el artículo 135 del Código Fiscal, cabe recordar, establece la suspensión por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, desde la intimación administrativa de pago de tributos determinados cierta o presuntivamente, extendiendo dicho plazo cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o reconsideración por ante el Director Provincial de Rentas, hasta los noventa días

posteriores a la notificación de la sentencia que declara su incompetencia, determina el tributo, aprueba la liquidación practicada o bien rechaza el recurso contra la determinación de oficio. Con respecto a esta norma, consideró la Cámara que no resulta en principio incompatible con la Carta Magna, pues de algún modo reproduce en su primera parte el artículo 3986 del Código Civil, al asignarle entidad como acto susceptible de provocar la suspensión de la prescripción a la intimación administrativa de pago; mas deviene inconstitucional, siguiendo el criterio de la sentencia, en cuanto extiende el plazo de un año previsto en la primera parte, anudando el período posterior a la apelación ante el Tribunal Fiscal o recurso de reconsideración y hasta los noventa días posteriores a la notificación de la sentencia.

Nuevamente, y como veremos al abordar el problema del fuero de atracción concursal, a fin de resolver la inconsecuencia que resultaría de la continuidad del término de la prescripción durante las alternativas recursivas previstas y la imposibilidad del Fisco de hacer valer su derecho viene aquí en auxilio el artículo 3980 del Código Civil, que según el Tribunal resultaría de aplicación. No vemos en este aspecto, sin embargo, que el legislador provincial se hubiera apartado cuanto menos de forma notoria de lo dispuesto por este último artículo, dado que en definitiva los 90 días posteriores a la notificación de la sentencia contenidos en el artículo 135 del Código Fiscal, que hacen mérito de la imposibilidad de obrar del organismo recaudador, no distan mayormente de los tres meses contemplados por la normativa civil. A simple vista, el apartamiento de la legislación común no luce tan grosero.

Resta por ver cómo resolverá la jurisprudencia la suerte de toda otra serie de disposiciones insertas en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires incompatibles con la normativa de fondo, tales como la contemplada en los dos últimos párrafos del artículo 133, tan sólo por citar un ejemplo, aunque todo parece indicar que sus días se encuentran contados.

Por lo pronto, en fecha reciente, la Suprema Corte de la Provincia (42) confirmó el fallo de la Cámara de Bahía Blanca que declaró la inconstitucionalidad del artículo 134 del Código Fiscal, en cuanto enuncia los actos susceptibles de interrumpir el curso de la prescripción, apartándose de lo dispuesto por el artículo 3986 primer párrafo del Código Civil.

### **C. Palabras finales**

En las antípodas de esta línea jurisprudencial que parece imponerse en forma generalizada, se ubica la sentencia del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, in re “Sociedad Italiana de Beneficencia” (43). De la mano de sólidos argumentos hilvanados por el doctor José Casás, el fallo del Superior Tribunal reivindica las potestades locales para legislar en materia de extinción de las obligaciones fiscales. Provisto de envidiable aptitud docente, la lectura del voto del doctor Casás resulta obligada en tren de investigar los antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales de esta larga disputa.

Llegados a tal punto, nuestra intención no es profundizar mayormente sobre esta discusión, que a estas alturas ya ha dado lugar a ríos de tinta. Nos parece que la respuesta dista de ser unívoca y la cuestión podría resolverse con justicia a favor de una u otra postura.

Aunque debemos reconocer que admitida como está por la doctrina la autonomía del derecho tributario, e impuesta por la fuerza de los hechos, por lo menos en el orden nacional, resulta difícil negar dicha autonomía en la órbita provincial sin caer en algunas inconsistencias argumentales.

Sucede que el legislador local no ha dado, en general, muestras de prudencia que permitan adoptar sin algún prejuicio la tesis autonomista.

Advierte García Belsunce que en países que, como el nuestro, cuentan con un derecho público provincial y un derecho público nacional, el tema de la autonomía del derecho tributario cobra una mayor dimensión, no pudiendo admitirse la misma sin restricciones en la órbita del derecho tributario provincial, debido a elementales razones de índole constitucional (44); no compartimos sin embargo el test de razonabilidad que propone el autor para descartar la legislación local que resulte lesiva de este principio, admitiendo por el contrario y con referencia a este tópico, el establecimiento de plazos de prescripción que, por no alejarse irrazonablemente del previsto en la legislación nacional, superen aquel test. Si el derecho fiscal es autónomo no se ve por qué razón este control de razonabilidad deba efectuarse respecto de la legislación provincial y no así respecto de la

nacional. O mejor, la exigencia de razonabilidad de todo acto gubernamental, que deriva del principio republicano de gobierno, es un carácter que debe presidir el dictado de todo acto legislativo. Se observa en el pensamiento del autor este prejuicio —por cierto no injustificado— del que venimos hablando.

Bástenos simplemente advertir sobre el impacto que los extensos términos de prescripción ocasionan sobre los procesos concursales. Quizás la propuesta de lege ferenda contenida en el voto del doctor Casás contenga mayor significancia en el marco de un concurso preventivo, y es que junto con las elevadas tasas de interés —tema que abordaremos seguidamente—, el alongamiento de la prescripción contribuye a incrementar significativamente la deuda fiscal, al punto de frustrar en muchos casos la solución preventiva.

### **III. DE LAS TASAS DE INTERÉS DE LOS CRÉDITOS FISCALES. MORIGERACIÓN. ESTADO ACTUAL DE LA JURISPRUDENCIA. ¿ES NECESARIO EL PLANTEO DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA QUE FIJA LA TASA DE INTERÉS?**

Acerca de la prerrogativa judicial para morigerar las tasas de interés de origen convencional, no existe a esta altura mayor discrepancia, habiéndose admitido que la facultad de convenir intereses que asiste a acreedor y deudor, a mérito del artículo 621 del Código Civil, encuentra su justo límite en el impedimento de obrar en sentido contrario a la moral y las buenas costumbres (arts. 953 y 502 del Código Civil), y en tanto no promedie usura, que se configuraría toda vez que se obtenga del deudor el consentimiento para el pago de intereses excesivos, explotando el acreedor su necesidad, ligereza o inexperiencia (art. 954 del Código Civil).

La sanción que corresponde en tal caso es la de nulidad del pacto de intereses, reduciendo a sus justos límites la tasa convenida. Se trata de una nulidad parcial y absoluta, y como tal declarable aun de oficio (art. 1047 del Código Civil).

Sin embargo, el interés establecido para los créditos fiscales es, como se sabe, de carácter legal, y en la hipótesis de tributos nacionales, la ley 11.683 ha delegado la facultad de fijación del monto de la tasa a la Secretaría de Hacienda, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

De allí que en opinión de muchos, estando en presencia de un interés legal, es menester la previa declaración de inconstitucionalidad de la norma que hubiere establecido la tasa de interés juzgada excesiva, lo que además requiere de petición expresa. Así lo ha entendido en más de una oportunidad la Excma. Cámara de Apelaciones del Departamento Judicial de Bahía Blanca, sentenciando que: “Tratándose de una tasa de interés de origen legal, que resulta de la aplicación de normas cuya constitucionalidad no se ha cuestionado, no cabe actuar la facultad moderadora reconocida a los jueces que resulta de aplicación a las tasas de origen convencional” (45).

Vale decir que si se pretende la morigeración judicial de los intereses devengados por los créditos insinuados por el Fisco, es recaudo ineludible —según alguna opinión— la explícita petición de inconstitucionalidad de las normas legales e infralegales que hubieran establecido los importes cuestionados, invocando la afectación del derecho de propiedad, e incluso el de trabajar y ejercer toda industria lícita, consagrados por la Constitución Nacional.

Los pronunciamientos de la Corte en esta materia son aislados y ello se explica en razón de que la postura tradicional del Superior Tribunal se ha orientado en el sentido de que la determinación de la tasa de interés no es, como principio, materia revisable mediante el remedio excepcional, en tanto es facultad propia de los jueces de la causa el determinar el modo y oportunidad de aplicación de la misma, porque depende de circunstancias de hecho y derecho común, que sólo a ellos incumbe apreciar (46).

Recientemente tuvimos la oportunidad de conocer la opinión de uno de sus miembros sobre el punto. Aludimos a la vertida por el doctor Lorenzetti quien al votar en disidencia se pronunció por la admisibilidad del recurso extraordinario contra la sentencia del tribunal a quo toda vez que “sin que medie debate y declaración de inconstitucionalidad, prescindió inmotivadamente de aplicar las normas que específicamente regulan la tasa de interés de las obligaciones fiscales, contrariando de tal modo la doctrina con arreglo a la cual no es admisible una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal” (47), mientras que la mayoría de la Corte Suprema declaró inadmisibile el recurso extraordinario por aplicación del artículo 280, Código Procesal.

De todas formas, en las últimas oportunidades en que el Máximo Tribunal Nacional estuvo llamado a resolver sobre la cuestión de las tasas de interés fiscales, desestimó la procedencia de su morigeración por los tribunales inferiores. V.gr. en autos “Provincia de Santa Cruz c. yacimientos Petrolíferos Fiscales” (48) la demandada impugnó la liquidación efectuada por el Estado provincial reclamante, por cuanto —según afirmó— no se había cumplido con las disposiciones de la ley de convertibilidad 23.928 que impide cualquier actualización de créditos con posterioridad al 1° de abril de 1991, y de consolidación de deuda pública interna 23.982. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en instancia originaria sostuvo que “resulta justificado que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad, porque gravitan en la percepción de la renta pública; con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas”.

En nuestra provincia, la Suprema Corte se ha orientado firmemente por la procedencia de la aplicación de las tasas legales a los créditos de origen fiscal, aun cuando superen las similares de mercado (49).

Ahora bien, analizando el tema de la exorbitancia de la tasa de interés desde la perspectiva del deudor concursado o cuya quiebra le hubiere sido decretada, encontramos una poderosa razón para admitir su reducción o morigeración, derivada del hecho de que pierde sentido la tradicional justificación basada en el poder disuasivo del establecimiento de una tasa muy superior a la de mercado.

El estado de impotencia patrimonial, generalizado y permanente para hacer frente de modo regular a sus obligaciones que informa al deudor que se encuentra cursando una solución preventiva, y con mayor razón, a aquel que ha caído directamente en quiebra, torna irrelevante el principal soporte argumental que alienta el establecimiento de altísimas tasas de interés. Ya no es menester torcer la voluntad del deudor remiso merced a la exorbitancia de la tasa legal, dado que el deudor no cumple porque no puede hacerlo.

A esta consideración se suma la existencia de un principio fundamental sobre el que se asienta el régimen concursal: la par condicio creditorum (50), que impone un tratamiento igualitario de los acreedores, y que podría verse soslayado en caso de que se permitiera la posibilidad ejercer la facultad morigeratoria de la tasa de interés en detrimento de algunos acreedores, negándola al mismo tiempo respecto del Fisco (51).

No resulta aislada la jurisprudencia de los tribunales inferiores que propugna el pleno ejercicio de la facultad moderadora de la tasa de interés fiscal en cabeza del justiciante. Así lo ha sentenciado en más de una oportunidad la Cámara Nacional en lo Comercial. Merece destacarse principalmente el dictamen del Fiscal que la Cámara hizo suyo en autos: “Rosasur S.A.” (52), señalándose en esa oportunidad que: “las elevadas tasas de interés, superiores a las bancarias, que fijan los organismos tales como el incidentista, 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 resultaría 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...”.

El mismo dictamen abordó igualmente la cuestión de la necesidad o no de la previa declaración de inconstitucionalidad, destacando que: “no es necesario que el juez del concurso deba apelar a una previa declaración de inconstitucionalidad de la norma de la secretaría de ingresos públicos que fija las tasas para los intereses punitivos y compensatorios para las deudas con el Fisco, para ejercer su facultad de morigerar dichos intereses en orden a pautas de equidad y en tanto que la ley concursal así como la regla del derecho común que autorizan la reducción de las tasas de interés constituyen preceptos, que además de ser específicamente aplicables al caso, resultan jerárquicamente superiores a la resolución en cuestión (artículo 31 de nuestra Constitución Nacional)”.

El pronunciamiento transcrito, registró innumerables adhesiones en el seno de la Cámara Nacional en lo Comercial, habiéndose establecido en general, como límite de la tasa de interés, el que resulte de aplicar dos veces y media la tasa que percibe el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento (53). La sala D de este Tribunal, constituía la excepción y continuaba aferrada al criterio de la necesidad invalidar la ley por inconstitucional o reglamento por ilegal, pretensión que desde la óptica del Tribunal, debía introducirse de modo

explícito y necesario” (54), aunque no hace mucho tiempo modificó su postura para adecuarla a la de las restantes salas (55), en lo que suele conocerse como un plenario virtual.

Dentro de la tesis que admite la facultad judicial de reducir las tasas de interés fiscales, cabe hacer mención del criterio sustentado por la Suprema Corte de la Provincia de Mendoza, que ha venido resolviendo en tal sentido desde larga data (56). Recientemente se ha expedido v.gr. en autos, “Zapata, Jorge Julio p/ concurso preventivo” (57), señalando que: “cuando el deudor está en cesación de pagos es inútil pretender disuadirlo con altas tasas: 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”.

El Tribunal efectuó una extensa e interesante consideración en torno a la objeción del Fisco fundada en la necesidad de previa petición de inconstitucionalidad de las normas que establecen las cuestionadas tasas de interés.

Señaló en esa oportunidad que la tasa de interés no la fija la ley sino la Secretaría de Hacienda, y si bien es cierto que ese organismo lo hace por delegación y dentro de los márgenes previstos por la ley, exigir que cada vez que el ente recaudador pretenda cobrar sobre la base de sus cambiantes resoluciones, el contribuyente plantee la inconstitucionalidad de ese acto general administrativo como si fuese la ley misma, parece —en criterio del cimerio Tribunal Mendocino— decididamente un exceso: “quienes así lo exigen olvidan que el concursado y la sindicatura no atacan a la resolución por ser inconstitucional en sí misma, sino que afirman que su aplicación (de acuerdo con las ‘leyes económicas no escritas del mercado’) no es (transitoriamente, quizás) compatible con una ley (la de convertibilidad). Por lo demás, no puede olvidarse que, en la mayoría de los supuestos, el agravio constitucional no surgirá de la tasa, considerada en sí misma, sino de la aplicación más o menos arbitraria de las liquidaciones efectuadas por los órganos fiscales”.

Por lo demás, ya nos hemos referido a la posibilidad de declarar de oficio la inconstitucionalidad de una norma. Remitimos a lo expuesto en esa oportunidad.

## Capítulo II

### **Del fuero de atracción y el procedimiento tributario. La denominada prescripción concursal**

SUMARIO: I. El fuero de atracción y la prescripción concursal frente a los créditos fiscales. A. El estado anterior a la reforma de la ley 26.086. B. Situación luego de la modificación al fuero de atracción por la ley 26.086.

#### **I. EL FUERO DE ATRACCIÓN Y LA PRESCRIPCIÓN CONCURSAL FRENTE A LOS CRÉDITOS FISCALES**

La postura que se adopte respecto del quid del fuero de atracción concursal sobre las causas contencioso-tributarias tiene tal incidencia sobre la prescripción regulada por el artículo 56 de la LCQ, que justifica el tratamiento conjunto que otorgaremos a ambos institutos en el presente capítulo. Limitaremos sin embargo la exposición al concurso preventivo, en el convencimiento de que la prescripción contemplada en la norma mencionada encuentra sólo en esta alternativa su ámbito de aplicación —no así en la quiebra (58)—, y sin perjuicio de alguna opinión en sentido contrario (59).

Dejamos de lado igualmente el tópico relativo a la aplicabilidad del instituto en la quiebra indirecta, por exceder del objeto de este comentario, que lejos está de pretender un tratamiento acabado de la denominada prescripción abreviada, regulada por la Ley de Concursos y Quiebras. Damos por sentado además, que se trata de un caso de prescripción y no de caducidad (60).

##### **A. El estado anterior a la reforma de la ley 26.086**

Con anterioridad a la reforma operada por imperio de la ley 26.086, el artículo 21 de la ley 24.522, sentaba como regla general “la radicación ante el juez del concurso de todos los juicios de contenido patrimonial contra el

concurado”, pero acordando una opción al acreedor, consistente en verificar su crédito conforme lo dispuesto por los artículos 32 y concs. de la ley, o bien continuar el trámite de los procesos de conocimiento por ante el juez del concurso, hasta el dictado de la sentencia, a la que se otorgaba el alcance de pronunciamiento verificadorio.

Con este esquema, se discutió tempranamente en qué situación se encontraban las actuaciones administrativas iniciadas con motivo de determinaciones de deuda fiscal contra el concursado, y sus posteriores alternativas procesales, ya en sede judicial.

No hemos hallado —lo que no significa que no exista— quien sostenga que cualquiera sea la instancia por la que se encuentre atravesando el procedimiento contencioso tributario deba equiparse a un proceso de conocimiento. Por lo menos no hemos dado con quien lo haya dicho así en forma expresa. Sí, en cambio, se ha afirmado que siempre que no se trate de una mera determinación de oficio, sino en aquellos casos en que se encuentre controvertida la determinación del impuesto en sede administrativa, con participación del concursado, es aplicable el instituto de la suspensión de los procesos y atracción del concurso (61), aunque personalmente no encontramos razones fundadas para distinguir ambas hipótesis.

Es decir que para esta opinión, por tratarse el analizado de un proceso de conocimiento resultaba alcanzado por la regla general, con lo que, el proceso debía indefectiblemente radicar ante el juez del concurso, contando el acreedor con la opción a que se hiciera referencia.

En esta inteligencia, la prescripción del artículo 56 de la LCQ no originaba mayores inconvenientes, como si lo hacía en la segunda de las posturas en torno a este tema, cuyos lineamientos mencionaremos a continuación.

Un segundo grupo de autores consideraron inadecuada la equivalencia pretendida entre ambos tipos de proceso. La clave, en su criterio, debe hallarse en el vocablo “juicio” empleado por el artículo 21 de la Ley de Concursos, que autorizaba descartar de su órbita de aplicación aquellos procesos que se desarrollen en instancia administrativa. Así por ejemplo, se dijo que: “los procesos que se desenvuelven en el ámbito administrativo no tienen el carácter de “juicios” y por ello no son atraídos por los concursos (62).

Este ha sido también el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, v.gr. en autos “Cosimatti” afirmando que: “(el artículo 22 de la ley 19.551) no autoriza a reemplazar el procedimiento de impugnación específicamente previsto, ni a suplir la inactividad de los responsables en la forma y plazo establecido por la ley de la materia, con el consecuente detrimento de la competencia de la justicia nacional a la que se le ha acordado el conocimiento exclusivo de los litigios en torno a la procedencia de tributos y sanciones” (63).

Los pronunciamientos más recientes en esta materia, sin embargo, mueven a pensar que el Máximo Tribunal ha variado su temperamento, aunque no queden del todo claros sus alcances. En autos “Supercanal S.A.” la Corte, haciendo suyo el dictamen del Procurador, sostuvo que: “Si bien el legislador ha establecido en la ley 11.683 un trámite específico y los órganos competentes para entender en el procedimiento tributario en sus diversas fases, la ley de concursos, ante una situación excepcional cual es el estado de cesación de pagos de una persona física o jurídica que recurre o es llevada a un juicio de carácter colectivo donde se halla involucrada la totalidad del pasivo y del activo del deudor, establece procedimientos específicos y obligatorios para la totalidad de los acreedores, sin distinción de la naturaleza del crédito salvo las limitadas excepciones allí previstas” (64).

La lectura de este pasaje del dictamen, que el Tribunal ha recogido, nos parece suficientemente demostrativo de que efectivamente, la Corte ha modificado su tradicional postura, admitiendo que el fuero de atracción opera respecto de los procesos de carácter contencioso tributario, siendo de aplicación el artículo 21 de la LCQ. Es cierto que el Procurador introdujo un argumento adicional, teniendo en cuenta que en aquella oportunidad el organismo fiscal había iniciado al mismo tiempo un trámite de verificación de crédito ante el Juez del Concurso, dentro del cual se incluían las pretensiones crediticias establecidas en la determinación que efectuara en el trámite administrativo, a la postre recurridas ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En tal sentido argumentó el Procurador en apoyo de su dictamen, sobre la base de la inadmisibilidad de la existencia de dos procedimientos judiciales con el mismo objeto. Cabría preguntarse cuál hubiera sido la decisión de la Corte en la hipótesis de que no hubiera promediado esta circunstancia, pero no creemos que hubiera variado en este aspecto, como lo piensan algunos, pues el núcleo de la decisión discurre, sin ambages, sobre la viabilidad del fuero de atracción respecto de los procedimientos administrativos.

De todas formas, la remisión, a tenor de lo resuelto, deberá concretarse una vez finalizado el tratamiento del recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pues el Procurador hizo mérito de la reiterada doctrina de la Corte Suprema en el sentido de la inoperancia del fuero de atracción toda vez que se halle pendiente un recurso de apelación consentida por las partes ante un Tribunal de Alzada (65).

Volviendo ahora a la segunda de las posturas analizadas, esto es, aquella que no admite la identificación entre los “juicios” a que alude el artículo 21 de la Ley de Concursos y los procedimientos administrativos tendientes a la determinación de la obligación fiscal, debemos confesar que no nos satisfacen las razones suministradas por sus sostenedores, en tanto parten de una pretendida diferencia de naturaleza entre ambas hipótesis, pues la tesis se nos antoja un remedo de la clásica distinción entre el acto jurisdiccional, como género y el judicial, como especie (66), que fuera tempranamente rebatida (67).

No creemos que tenga mayor sentido embarcarnos en la discusión acerca de la naturaleza jurídica de la facultad de “decir el derecho” que en ocasiones se otorga a la Administración. Es cierto que autorizada doctrina ha señalado que el calificar de jurisdiccional un acto administrativo lo eleva a un rango que no merece (68). Igualmente cierto es que no existen en nuestro país tribunales administrativos stricto sensu, al modo del Conseil D’Etat o el Consiglio di Stato, teniendo en cuenta que el nuestro es un régimen judicialista y no de doble jurisdicción. Siquiera reviste este carácter el Tribunal Fiscal de la Nación, entre otras razones, como bien apunta Mairal, porque carece de la potestad de declarar por sí la constitucionalidad de una ley o reglamento (69). Como ocurre con la totalidad de las decisiones recaídas en ocasión del ejercicio de parte de la administración de este tipo de facultades, llamémoslas con Mairal, “cuasi jurisdiccionales” no se encuentran exentas del control judicial suficiente ulterior, que desde antiguo ha exigido la Corte Suprema de Justicia de la Nación (70) para dotar de validez esta clase de organismos jurisdiccionales.

Pero aun así, aceptado incluso una diferencia de naturaleza entre las facultades judiciales y las “cuasi jurisdiccionales” de la administración, reiteramos nuestra creencia de que la palabra “juicio” incorporada en la norma bajo análisis es sinónimo de “proceso”, entendido éste como aquel “medio de debate dialéctico para lograr la solución de los conflictos intersubjetivos de intereses”, “el medio de discusión de dos litigantes ante una autoridad según cierto procedimiento preestablecido por la ley” (71), con independencia del ámbito en que se desenvuelva, sea el mismo judicial o administrativo. No desconocemos, sin embargo, que el artículo 132 de la LCQ, alude a las acciones “judiciales” iniciadas contra el fallido.

Quizás conlleve alguna fuerza de convicción, aquel otro razonamiento que al considerar inaplicable el artículo 21 de la ley 24.522 —que como es sabido, contempla los casos en que el concursado es demandado—, argumenta sobre la base de considerar que el contribuyente concursado reviste el carácter de actor en las alternativas recursivas ante el Tribunal Fiscal de la Nación (72). Pero entendemos, al igual que gran parte de la doctrina, que la especial regulación del recurso de apelación contenido en el artículo 76 de la ley 11.683, no puede desvirtuar la realidad, en el sentido de que más allá de la posición procesal de las partes en dicho remedio impugnatorio, subyace una pretensión patrimonial de la administración frente al contribuyente concursado.

Ahora bien, los sostenedores de esta segunda tesis que venimos comentando, se enfrentaron con un severo inconveniente, que quizás no habían previsto. y es que si el proceso contencioso administrativo no radica ante el juez del concurso y prosigue su trámite ante los órganos originarios, al momento en que se presenten ante el juez concursal pueden haber transcurrido los dos años previstos por el artículo 56 de la Ley de Concursos y en consecuencia, verse afectados por la prescripción abreviada.

De allí el debate desatado en torno a aplicabilidad de la prescripción “concursal” frente a la prescripción “fiscal” de la ley 11.683. Parte de la responsabilidad de esta contienda debe atribuirse a la misma ley 24.522, pues lejos está de resultar clara cuál es la situación de los acreedores que se encuentran excluidos del fuero de atracción, en orden a si deben o no verificar sus créditos luego de culminado el proceso en cuestión ante sus respectivos fueros. Pareciera que el “principio del concurso”, como lo ha denominado Provinciali (73), así lo impone. Tampoco es explícita la aplicación de la prescripción concursal a estos acreedores, que aparece directamente vinculada con la carga verificatoria, aunque si admitimos que les incumbe esta carga, es lógico que queden expuestos a aquella. Sin embargo no se han previsto —cuanto menos en forma expresa— mecanismos de suspensión o interrupción que permitan subsanar el tiempo perdido en la asunción de los respectivos trámites extra-concursales, por así decirlo.

En este contexto es que se levantaron voces contrarias a la aplicación del artículo 56 de la ley 24.522 (74) —a la par que se sostuvo la inoperancia de la vis atractiva del concurso— mientras que del otro lado se afirmó la prevalencia de la norma “específica y posterior (la ley 24.522) llamada a regular la situación particular sin distinciones” (75).

Parece justificada la preocupación de los partidarios de la no atracción, en torno al problema de la prescripción. Lo que no alcanzamos a comprender es el giro que ha dado la polémica y que ha llevado a sostener que: “la naturaleza de las deudas (fiscales) frente a las deudas del concursado, que son reguladas por el derecho privado, es diversa, con lo cual las normas contenidas en la ley 11.683 tienen prevalencia” (76).

Tan diversa y específica es la prescripción contemplada por la normativa fiscal respecto de la concursal, como lo es cualquier plazo de prescripción regulado por otra norma, sea el Código Civil, sea una ley especial. Con el mismo argumento podría pretenderse la aplicabilidad de la prescripción cambiaria prevista por el decreto 5965/63 en la verificación de crédito sustentada en un papel de comercio, a despecho del artículo 56 de la LCQ, por dar un ejemplo.

Así, consideramos que la discusión en torno a la prevalencia de una u otra norma transitó por carriles incomprensibles. Desde nuestro punto de vista, el único argumento dotado de ciertos visos de seriedad es aquel que —en caso de haberse optado por la tesis de la no atracción de estos procedimientos, que nosotros desechamos— señala la inaplicabilidad de la prescripción abreviada en consideración a la circunstancia de que habría de presumirse la imprevisión o inconsecuencia del legislador, desde que no se hallaría solucionado el trance de la continuación del transcurso del término de la prescripción mientras se extiende la duración del proceso no atraído. Pero justificar el desplazamiento del artículo 56 de la ley 24.522, en virtud de una pretendida prevalencia de la ley 11.683, no resiste el menor análisis.

Saliendo al paso de esta contienda, pero sin caer en la teoría de la preeminencia de la Ley de Procedimiento Fiscal, se han ensayado otras respuestas en el intento de solucionar el inconveniente señalado, como la aplicabilidad del artículo 3980 del Código Civil, o la verificación del crédito como condicional. En cuanto a la primera de ellas, y si bien se trataría en la hipótesis de una imposibilidad jurídica y no fáctica, lo cierto es que la doctrina ha terminado por considerar comprendidas en el artículo las imposibilidades de iure (77).

Con respecto a la segunda, nos parece dudoso atribuir el carácter de condicional al crédito objeto de un procedimiento determinativo, siendo que no hallamos razón para admitir que su eficacia se encuentre afectada.

Una solución más al problema de la prescripción, considerando la naturaleza de este instituto y la admisibilidad de causales de interrupción o suspensión no contempladas expresamente en la Ley de Concursos, pasaba por la admisión de la eficacia interruptiva de las gestiones administrativas cuando han sido establecidas por el propio Estado como un trámite que necesariamente debe preceder a la demanda judicial, como ha sido admitido desde antiguo por la doctrina (78). Subsiste empero el problema de la verificación posterior del crédito en el concurso, que como habíamos dicho, no se encuentra previsto.

## **B. Situación luego de la modificación al fuero de atracción por la ley 26.086**

Llegamos así, en medio de este caos doctrinario y jurisprudencial, a la última reforma efectuada a la ley 24.522 por imperio de la ley 26.086, que como es sabido, introdujo una sustancial modificación al fuero de atracción, poco menos que invirtiendo la regla general, aunque sin decirlo en forma expresa, o más bien, empeñándose en decir lo contrario.

El nuevo artículo 21 de la LCQ, establece que: “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...”, pero más adelante excluye de este principio “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 arts. 32 y concs.”.

¿Cómo afectan estas modificaciones a las posturas que hemos reseñado?

Para los partidarios de la identificación entre los juicios de conocimiento y el procedimiento de determinación de deuda, que concluían en la operatividad del fuero de atracción de ambos procesos, la situación se ha invertido, pues el principio es, luego de la reforma, la no radicación, aunque con la opción en manos del actor para recurrir al iterverificatorio ante el juez del concurso. Se resuelve ahora la situación de los procesos no atraídos frente a la prescripción del artículo 56, pues dicha norma prevé una dispensa de la misma, el establecer que: “si el título verificatorio fuera una sentencia de un juicio tramitado ante un tribunal distinto que el del concurso, por tratarse de una de las excepciones previstas en el artículo 21, el pedido de verificación no se considerará tardío, si, no obstante haberse excedido el plazo de dos años previsto en el párrafo anterior, aquel se dedujere dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia”.

Pero entiéndase bien, en nuestro criterio la ley sólo resuelve la situación de los “juicios” no atraídos por encontrarse expresamente exceptuados de ello. Si continuáramos considerando que los procedimientos administrativos no cuadran bajo este concepto, como lo hacen por ejemplo Junyent Bas y Molina Sandoval (79), por fuerza tendríamos que admitir que seguimos sin contar con una solución expresa al problema del transcurso del término de la prescripción mientras se tramitan las actuaciones administrativas.

Paradójicamente, en futuras contiendas de esta naturaleza, quizás convenga a los litigantes argumentar en sentido inverso al que lo venían haciendo. El organismo fiscal, enarbolando ahora la tesis de la identificación del procedimiento determinativo con los “juicios” a que alude el artículo 21 de la LCQ, podrá optar por la continuación del procedimiento administrativo y se beneficiará con la dispensa de la prescripción contenida en el nuevo artículo 56 de este cuerpo legal. De otro lado, de nada le sirve ya al contribuyente concursado sostener esta teoría, y no sería descabellado pensar que, apoyándose en el razonamiento antitético, pretenda la inaplicabilidad de la dispensa en cuestión al procedimiento seguido en sede administrativa, alegando que la dispensa de prescripción tiene un alcance limitado a las excepciones previstas en alguno de los tres incisos del artículo 21 de la ley.

Claro está que este modo de razonar, quebrando nuevamente la unidad del sistema, desemboca una vez más en la objeción relativa a la inconsecuencia o imprevisión del legislador que no puede en modo alguno presumirse, y con ello, a la aplicabilidad o no de la prescripción prevista por la ley 11.683.

En palabras otras palabras: si el procedimiento de determinación de oficio es un juicio de contenido patrimonial, no radica ni se suspende, salvo la opción en manos del actor; si no reviste este carácter, tampoco existe radicación ni suspensión, amén de que no se haya solucionado el inconveniente del transcurso del término de prescripción.

Las últimas decisiones jurisprudenciales en la materia no arrojan demasiada luz sobre el problema. La Cámara Nacional en lo Comercial, por ejemplo, resolvió recientemente que la circunstancia de que el trámite administrativo para la determinación de un crédito fiscal sea ajeno al fuero de atracción del concurso, no obsta a que una vez agotada la instancia correspondiente, el acreedor quede obligado a intervenir en el juicio universal (80). En apariencia, se ha considerado el procedimiento determinativo extraño al concepto de “juicio” y por ende sustraído de lo dispuesto por el artículo 21 de la LCQ —y como corolario de esto, sustraído también de la excepción contenida en el inciso 2 de esta norma—. Pese a ello, ha impuesto la carga al organismo fiscal de verificación ulterior. No analiza este antecedente —por no haberse planteado— la cuestión de la prescripción del artículo 56 de la LCQ, aunque se echa de ver que desde esta óptica no habría solución al problema, en razón de no poder aplicarse la dispensa del séptimo párrafo de este artículo. Pensamos que este antecedente no consulta debidamente la doctrina del Superior Tribunal de la Nación.

Es cierto que la decisión de la Corte Suprema en autos “Supercanal” cuyo comentario figura más arriba no acierta del todo en ilustrar acerca de cuáles son los alcances del fuero de atracción cuya aplicación extiende a los procesos de determinación de deuda. Pero bien podría extraerse que se los ha considerado comprendidos en el artículo 21 de la LCQ. Así las cosas, luego de la enmienda legislativa que venimos comentando, quedaría abierta la dispensa de prescripción contemplada por el séptimo párrafo del artículo 56 del digesto falencial, toda vez que no se hubiera optado por suspender el procedimiento y solicitar la verificación del crédito. El interrogante adicional es a quién correspondería la opción prevista por el punto 2 del artículo 21 de la LCQ. Desde que la ley le atribuye al acreedor esta facultad, y pese a que sea el deudor quien cuenta con la posibilidad de recurrir la determinación de oficio por ante el Tribunal Fiscal de la Nación —y nominado “actor” en dicho

procedimiento— no cabe duda que sólo el Fisco gozaría de ella; empero, debería hacerlo antes de consentir dicha radicación, a tenor de la opinión de la Corte.

En una de las últimas oportunidades en que fue debatida la aplicabilidad del artículo 56 de la LCQ a las deudas tributarias, entendió el Tribunal —remitiendo nuevamente al dictamen de Procuración—, que no puede hablarse de prelación de normas, dado que tanto la ley 24.522 como la 11.683 fueron dictadas por la misma autoridad nacional. Se decide entonces por la plena vigencia de la prescripción concursal respecto de los créditos fiscales, atendiendo a la especificidad de aquellos procesos y sus características de universalidad (81). En rigor, en esa oportunidad siquiera se trató de un procedimiento determinativo, por cuanto el contribuyente había presentado la declaración jurada, que no fue impugnada. Es claro que la pretensión fiscal no contaba con ningún asidero, por cuanto ya hemos dicho que el cuestionamiento de la aplicabilidad del artículo 56 no tiene sentido con independencia de la discusión en torno a la procedencia o no del fuero de atracción.

### **Capítulo III**

#### **De la responsabilidad solidaria**

SUMARIO: I. La responsabilidad solidaria de la ley 11.683 y el concurso preventivo o quiebra del obligado principal. A. Responsables solidarios. B. El concurso del contribuyente. Procedencia de la responsabilidad solidaria. C. ¿Es necesaria la firmeza de la determinación de oficio seguida al contribuyente? D. Novación, prescripción y cosa juzgada. Influencia sobre la obligación del responsable por deuda ajena. 1. Efectos de la homologación del acuerdo preventivo. Quid de la aplicabilidad del artículo 55 de la LCQ. 2. La prescripción concursal y la responsabilidad por deuda ajena. 3. Los efectos de la cosa juzgada concursal sobre la responsabilidad solidaria. E. Palabras finales.— II. La responsabilidad solidaria del Síndico Concursal. A. Introducción. B. La ley 26.044 Antievasión II. Modificaciones introducidas. La sindicatura en el concurso preventivo. C. La verificación del crédito fiscal. Consideración sobre el deber impuesto a la sindicatura de gestionar la determinación de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra. D. La Reglamentación de la Ley de Procedimiento. Resoluciones Generales 745/99 y 1975/05.

#### **I. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LA LEY 11.683 Y EL CONCURSO PREVENTIVO O QUIEBRA DEL OBLIGADO PRINCIPAL (82)**

##### **A. Responsables solidarios**

“Además del sujeto pasivo del impuesto la ley tributaria declara muchas veces obligado al pago del tributo, e incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse ‘responsable de impuesto’ (...) Los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas, que por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten el carácter de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y segura la recaudación del tributo” (83).

De los distintos tipos de responsables por deuda ajena estructurados por la Ley de Procedimiento Fiscal, quizás sea el caso de sindicatura concursal, en particular con posterioridad a las reformas incorporadas por la ley 26.044, aquel que ha recibido un tratamiento más completo por parte de la doctrina concursalista. En esta oportunidad, sin embargo, nos vamos a referir a otro tipo de responsables, esto es, a los integrantes del órgano de administración o representantes de personas jurídicas.

De acuerdo con el artículo 6° de la ley 11.683: “están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representantes, mandantes, acreedores titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables, bajo pena de las

sanciones de esta ley”, entre otros, “los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos 2) y 3)”.

A su vez, el artículo 8° de la ley dispone: “... responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo si los hubiere, y con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes”, amén de otros sujetos, “... todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal (...)”.

Los contornos de esta responsabilidad calificada por la norma positiva como “solidaria” no están demasiado claros, aunque la doctrina nacional ha sido conteste cuanto menos en un par de puntos, reparando en la literalidad del texto legal.

En primer lugar podemos decir que hay consenso en que la responsabilidad que le incumbe a los directores, gerentes de sociedades o representantes de una persona jurídica es de corte subjetivo, no bastando, como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que revista tal carácter para que pueda activarse la responsabilidad solidaria en los términos de la norma; sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes están obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren (84); sin perjuicio de que en cierta medida este criterio ha sido desvirtuado por algunos dictámenes del organismo recaudador, toda vez que al considerar que el director o gerente tiene la obligación jurídica de ejercer las facultades de su cargo para el cumplimiento de las obligaciones impositivas de la sociedad, ha impedido dispensarlos de responsabilidad, aun cuando en los hechos hubieran permanecido ajenos al manejo de los fondos sociales (85).

En segundo lugar, existe aparente anuencia en se trata de una responsabilidad de algún modo accesoria, que se pone en funcionamiento tan pronto como habiéndose intimado de pago el principal, éste no honrara su deuda.

Así, advierte Jarach que: “esta responsabilidad está supeditada al incumplimiento de sus deberes impositivos y a la circunstancia de que los contribuyentes verdaderos no hayan cumplido la intimación administrativa de pago de sus obligaciones” (86).

Dice Freytes que “la responsabilidad aunque sea solidaria debe ser subsidiaria o accesoria de la obligación del contribuyente o deudor del tributo y sólo podría hacerse efectiva previo incumplimiento por parte de éste de la intimación administrativa de pago que deberá practicar la administración fiscal” (87).

José María Martín, por su parte, afirmaba lo siguiente: “opinamos que las obligaciones de los responsables por deuda ajena son siempre obligaciones condicionales, o si se quiere, utilizando el lenguaje empleado por Jarach, se trata de ‘obligaciones supeditadas’ a la materialización de las dos circunstancias recién señaladas (refiriendo al incumplimiento del principal y al hecho de que sus representados no los hubieren colocado en la imposibilidad de cumplimiento)” (88).

También fue la opinión recogida en las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima, en el año 1977: “se hará efectiva sólo cuando no sea posible percibir el tributo directamente de la empresa contribuyente” agregando una consideración adicional, de significativa relevancia: “siendo recomendable organizar la responsabilidad con características análogas a la de la responsabilidad subsidiaria o la fianza regulada por el derecho privado” (89).

Vale la pena destacar que no compartimos la caracterización de la responsabilidad que venimos analizando como “subsidiaria”, que puede leerse en algunas opiniones que hemos registrado. Para nosotros está claro que no puede ser “subsidiaria”, por lo menos en el sentido que comúnmente le asigna al término nuestra ciencia jurídica, implicando la posibilidad de hacer valer el beneficio de excusión; tal así por ejemplo en el artículo 2012 del Código Civil, relativo a la fianza simple, o los artículos 56, 125 y concordantes de la Ley de Sociedades, que refieren a la responsabilidad subsidiaria de los socios. Seguramente no es este el sentido con que se ha utilizado el término, aunque preferiríamos desecharlo a fin de evitar confusiones.

Existiendo un relativo acuerdo sobre el punto, no existe coincidencia, en cambio, en orden a los alcances de la solidaridad. En un intento por sistematizar las distintas respuestas que se han ensayado sobre el particular podríamos decir que hemos recogido cuanto menos cuatro vertientes distintas.

ya en la doctrina italiana, Giannini reconocía que la solidaridad producía todos los efectos de la ley civil — incluso la posibilidad del Fisco de hacer valer su pretensión contra uno u otro o bien contra ambos al mismo tiempo (90)—, solución inaplicable en nuestro derecho, como hemos visto. Sin embargo, dicho autor no aceptaba la comunicabilidad de los efectos entre los deudores solidarios, bien que reconociendo que la cuestión resultaba dudosa (91). Entre nosotros, Freytes, a guisa de ejemplo, afirmaba que “a falta de normas expresas de la legislación tributaria, deben regir las del derecho privado en materia de solidaridad” (92), sin imponer cortapisas en tal sentido (93).

Parte de la doctrina entiende que estamos frente a un caso de solidaridad imperfecta (94), lo que conduciría, entre otras cosas, a negar la aplicabilidad del principio de contribución y descartar la teoría de la representación recíproca entre los deudores y por ende la propagación de los efectos de ciertas contingencias.

La solidaridad perfecta al modo en que se encuentra concebida por los artículos 699 y sigtes. del Código Civil importa, como es sabido, unidad de causa y pluralidad de vínculos. No creemos que esta circunstancia pueda predicarse respecto de la analizada, siendo que el único realizador del hecho imponible —que constituye la causa eficiente de la obligación tributaria—, es el sujeto pasivo, no así el responsable solidario. No queremos decir con esto que dicha solidaridad no pueda estar presente en el derecho tributario. De hecho estaremos frente a una solidaridad de esta naturaleza toda vez que el hecho imponible se verifique simultáneamente respecto de varios sujetos. Pero es indudable que, tal como lo señalamos al principio, el responsable solidario no interviene para nada en la realización del presupuesto de hecho de la norma tributaria. Incluso cuando se insistiera en esta caracterización, no queda más que realizar algunos retoques, como mínimo aceptar que el acreedor no tiene la facultad de elección que le asiste en el artículo 699 del Código Civil.

Cuando se habla de “solidaridad imperfecta” no se aportan mayores precisiones, aunque todo parece indicar que se alude a las denominadas obligaciones “in solidum” o “concurrentes”, como la generada por la sustracción de una cosa dada en comodato por negligencia del comodatario (arts. 2269 y 1091 del Código Civil), o la habida entre la víctima de una cosa que ha causado un daño y el dueño y guardián de esta cosa (art. 1113 Código Civil). Lo que caracteriza a este tipo de obligaciones —cuyas consecuencias son bien distintas a la solidaridad común— es la existencia de una diversidad de causas que origina una pluralidad de deudores. No parece darse esta relación en la responsabilidad fiscal por deuda ajena. Incluso su misma denominación está informando acerca de una relación de accesoriedad, en donde una de las obligaciones (la del sujeto pasivo del tributo) es la razón de la existencia de la otra, en los términos del artículo 523 del Código Civil. Aquí se encuentra, en nuestra opinión, la piedra de toque. En la solidaridad imperfecta las causas obligacionales son distintas e independientes entre sí. La responsabilidad por deuda ajena reconoce una obligación principal derivada de la realización del hecho imponible por un sujeto pasivo, y se activa frente al incumplimiento de este último. No tendría razón de ser con independencia de la primera.

Frecuentemente observamos un tercer temperamento que, partiendo de la autonomía del derecho fiscal, descarta toda aplicación de conceptos propios del derecho civil, indicando que se trata de una solidaridad que sólo puede encontrar fundamento en los principios que rigen el derecho tributario (95).

Sin embargo, la aparente sencillez de este razonamiento se diluye tan pronto como intentamos dar respuesta a distintos problemas que no encuentran un sustento normativo expreso, tal el caso de los que analizaremos en este capítulo.

Hemos visto la relativa coincidencia doctrinaria en punto al carácter accesorio de la responsabilidad por deuda ajena, pues depende de la previa interpelación e incumplimiento del deudor principal, como lo establece la misma ley.

Tal carácter la acerca a la figura de la fianza solidaria prevista por los artículos 2003 y 2004 del Código Civil. y al igual que en este instituto, a diferencia del principal pagador, contemplado por el artículo siguiente del mismo Código, la solidaridad no la priva de su carácter accesorio, aunque si de los principios de división y excusión.

Esta última interpretación fue recogida, en insuperable desarrollo argumental, por el doctor Francisco Martínez, al emitir su voto en la decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación recaída en autos “Salvatierra” (96), siendo de lamentar que la jurisprudencia posterior no haya transitado dichas aguas.

En síntesis, pensamos que partiendo de considerar a la obligación del responsable solidario como una obligación legal, accesoria y de garantía, análoga a la fianza solidaria —aunque no se identifica con ella—, teniendo en común que la solidaridad importa privarla de los beneficios de división y excusión, sin por ello perder su naturaleza accesoria, podemos comenzar a dar respuesta a una serie de hipótesis que no cuentan con una expresa solución legal y que veremos seguidamente.

## **B. El concurso del contribuyente. Procedencia de la responsabilidad solidaria**

Sobre las bases sentadas es que cabe a continuación preguntarse cuál es la situación de los responsables comprendidos en el artículo 6° de la Ley de Procedimiento Tributario, toda vez que el principal obligado se hubiera presentado en concurso preventivo, o le hubiera sido decretada la quiebra. ¿Puede hacerse efectiva en tal caso la responsabilidad prevista por esa norma?

Si bien no parecen existir dudas acerca de la posibilidad del Fisco de hacer efectiva la responsabilidad solidaria en caso de concurso preventivo del obligado principal, y así lo entendió el Tribunal Fiscal de la Nación (97) debemos reconocer que la cuestión no se nos presentó tan cristalina frente a lo dispuesto por los artículos 16 y 17 de la LCQ que, al prohibir la realización de todo acto que importe alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación en concurso, y sancionar la violación a esta prohibición con la ineficacia de pleno derecho respecto de los acreedores, a primera vista parecería un impedimento para considerar que ha promediado incumplimiento del deudor principal. El deudor no paga porque no puede hacerlo. Puede considerarse este incumplimiento como relevante de modo tal de habilitar el accionar contra el responsable solidario?

Mal que pueda pesarle al responsable solidario por la deuda de un contribuyente concursado, consideramos que la respuesta es afirmativa. Es cierto que el obligado principal se encuentra impedido de pagar a sus acreedores preconcursales, entre los que se encuentra el Fisco. Pero no menos cierto es que, aunque no se haya dicho en forma expresa, la responsabilidad solidaria introducida por la ley de Procedimiento Tributario, de modo similar a la fianza civil, tiende a resguardar al acreedor, precisamente, de la situación de insolvencia del deudor principal, toda vez que su función de garantía resulta innegable.

Esto, que es claro en caso de quiebra, aun respecto de la fianza simple —pues el artículo 2013 del Código Civil lo prevé dentro de las excepciones al beneficio de excusión—, no lo es tanto en la hipótesis de concurso preventivo, dado que nada dice el artículo sobre esta contingencia.

De todas formas, la doctrina se ha encargado de señalar que la solución legal ha de extenderse al caso del concurso preventivo, tal como lo establecía la fuente (art. 3334 inc. 1 Pr. Freitas) (98). En igual sentido se dijo que “el supuesto para el cual está diseñado este contrato (fianza) es el incumplimiento de las obligaciones de dar sumas de dinero, el que una vez configurado pone en acción la garantía, requiriéndose la excusión de los bienes del deudor y, si es insolvente, los del fiador” (99).

Si como hemos visto la fianza simple —especie en franca extinción—, autoriza prescindir del beneficio de excusión toda vez que el deudor principal se hubiera insolventado, queda claro que en la fianza solidaria, donde siquiera existe dicho beneficio, el concurso preventivo del deudor habilita al acreedor enderezar su accionar contra el fiador; del mismo modo entonces lo admite la responsabilidad solidaria que estamos analizando, al compartir, como vimos, alguna de sus características principales con esta figura, particularmente el hecho de constituir una suerte de garantía, bien que legal, y de carácter accesorio.

Por supuesto, la acción contra el responsable solidario quedará expedita previo procedimiento de determinación oficiosa de deuda a su respecto, no siendo válida la resolución determinativa dictada antes de que hubiera vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal, tal como lo ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación (100). Vale decir que antes del dictado de la resolución que ponga fin al procedimiento de determinación de oficio seguido contra el responsable por deuda ajena, debe haberse intimado de pago al deudor principal y haberse configurado el incumplimiento por el vencimiento del plazo para el pago.

### **C. ¿Es necesaria la firmeza de la determinación de oficio seguida al contribuyente?**

Compartimos con la doctrina las dudas que generaría la hipótesis de apelación por parte del contribuyente al Tribunal Fiscal de la Nación de la resolución determinativa, no resultando claro si en este caso se configura o no el incumplimiento de marras (101).

Lo cierto es que el pronunciamiento del Máximo Tribunal guarda silencio sobre esta circunstancia y hay quienes han requerido la firmeza de la determinación de deuda efectuada al principal (102) como presupuesto para que pueda dictarse válidamente la resolución determinativa respecto del responsable.

En esta línea, y en el contexto de la situación de quiebra del principal obligado, pareciera enmarcarse el voto de la doctora Gramajo en una reciente sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (103), no obstante algunas particularidades que presentan los hechos sobre los que versó la discusión, que permitirían dudar acerca de si esta doctrina puede generalizarse.

Cabría preguntarse asimismo si de acuerdo con este temperamento resultaría suficiente la firmeza de la resolución determinativa respecto del deudor principal alcanzada en el procedimiento seguido en los términos de la ley 11.683, o bien resultaría menester

—considerando que por hipótesis éste se halla en concurso preventivo o quiebra— la posterior verificación de la sentencia recaída en el proceso administrativo, o incluso, la resolución firme emanada del juez del universal admitiendo al acreedor fiscal dentro del pasivo concursal.

Desde nuestra óptica ni lo uno ni lo otro es exigible como previo recaudo para el dictado de la resolución de determinación respecto del responsable por deuda ajena, como no lo es tampoco en la fianza solidaria, la firmeza de la sentencia respecto del deudor o la verificación del crédito contra éste en el concurso preventivo o quiebra, para accionar contra el fiador. Del mismo modo que en la fianza solidaria y atendiendo a su carácter accesorio (art. 2004 del Código Civil), bastaría con la interpelación al deudor principal (104), lo que en el caso de las obligaciones fiscales, se cumple mediante la intimación cursada en los términos del artículo 17 segundo párrafo de la ley 11.683.

### **D. Novación, prescripción y cosa juzgada. Influencia sobre la obligación del responsable por deuda ajena**

Veremos a continuación que influencia pueda tener sobre la pretensión dirigida contra el responsable solidario las alternativas seguidas en torno al concurso del contribuyente.

#### *1. Efectos de la homologación del acuerdo preventivo. Quid de la aplicabilidad del artículo 55 de la LCQ*

En tal sentido, es posible que el deudor principal hubiera obtenido la homologación de una propuesta de acuerdo preventivo, en los términos de lo previsto por el artículo 52 de la LCQ. Con respecto a las deudas fiscales, muy probablemente habrá obtenido la conformidad de la administración fiscal acogiéndose al régimen de facilidades de pago previsto por la Resolución General 970/01 y sus modificatorias, que tantos inconvenientes ha traído.

Resulta sumamente dudoso que en tal caso, y con relación a los responsables por deuda ajena, fuera de aplicación lo dispuesto por el artículo 55 de aquel cuerpo legal, en el sentido de que pese a la novación que importa la homologación de la propuesta de acuerdo subsisten las obligaciones del fiador y de los codeudores solidarios. Adelantamos nuestro parecer en sentido contrario a esta posibilidad.

La novación concursal constituyó una novedosa solución consagrada por la ley 24.522, cuyo fundamento ha sido, de acuerdo con una parte de la doctrina, permitir la obtención de crédito al concursado luego de la homologación del acuerdo y mientras no se hallare enteramente cumplido (105). Al proyecto original el Senado de la Nación agregó la disposición según la cual la novación no extingue las obligaciones del fiador ni de los codeudores solidarios, que fuera criticado por algunos (106), a la par que defendida por otros, quienes recuerdan además que el Código Civil en su artículo 2049 ya establecía que la aprobación de un concordato de parte del deudor no causaba la extinción de la fianza, respondiendo a la opinión de quienes consideraron la incorporación como atípica o contra natura (107).

Lo cierto es que la ley refiere específicamente al caso del fiador y de los codeudores solidarios, y que autorizada doctrina ha descartado que, tratándose de una excepción al efecto normal de la novación, pudiera extenderse más allá de los casos expresamente previstos (108); tal fue además la reciente respuesta de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, a la pretensión de considerar incluido en el supuesto al tercero hipotecante de un inmueble de su propiedad que garantizó de este modo una obligación del concursado (109).

No obstante que hemos destacado supra algunas notas distintivas de la responsabilidad solidaria prevista por la ley 11.683, que guardan cierta similitud con la fianza solidaria prevista por la legislación común, ello no significa que el responsable por deuda ajena revista el carácter de fiador. Entiéndase bien, sólo hemos dicho que en su funcionamiento contiene notas que comparte con este instituto, en particular su carácter accesorio, y la ausencia de los beneficios de división y excusión. Mucho menos podría ser calificado de “codeudor solidario” en los términos exigidos por la normativa concursal, pues como hemos visto, el único deudor directo de la obligación es el contribuyente.

No será fácil por ende, sin forzar en alguna medida la letra de la ley, excluir del efecto extintivo que produce la novación respecto de las obligaciones accesorias —y no cabe dudar de este último carácter como lo hemos advertido— a la obligación en cabeza de los responsables por deuda ajena.

Es cierto que el artículo 55 de la ley 24.522 debe ser interpretado de consuno con el artículo 68 de la misma ley, que al permitir la solicitud de concurso preventivo de los garantes para su tramitación conjunta con el del garantizado, parece estar concebido en términos más amplios, comprendiendo a todo aquel que hubiera garantizado las obligaciones de un concursado. De la correlación que existe entre ambos artículos se desprende que quienes pueden solicitar la formación de su concurso preventivo en forma conjunta, en su carácter de “garantes” del concursado, se ven afectados por la excepción contenida en el artículo 55 de la LCQ a los efectos extintivos de la novación. De otro modo no tendría sentido esta facultad que otorga la ley en el artículo 68.

Una lectura apresurada podría llevarnos a incluir al responsable por deuda ajena en la caracterización legal, atendiendo a esta mayor amplitud en la redacción otorgada al segundo de los mencionados artículos. Sin embargo, no debe pasarse por alto la exigencia contenida en dicha norma, en el sentido de que la garantía otorgada al concursado lo es “por cualquier acto jurídico”, lo que en opinión de la doctrina implica excluir situaciones que no tengan en cuenta a ninguno, tal como la de los obligados solidarios por imperio de la ley (solidaridad legal) (110).

Resumiendo, el carácter legal de la obligación del responsable por deuda ajena impide su asimilación a los supuestos comprendidos en los artículos 55 y 68 de la ley 24.522. Por ende, la novación concursal extingue dicha obligación, como efecto normal de la misma y atendiendo a la naturaleza accesorio de aquélla.

## 2. *La prescripción concursal y la responsabilidad por deuda ajena*

Otro de los interrogantes a que puede dar lugar el concurso o quiebra del obligado principal es el relativo a los efectos de la prescripción prevista por el artículo 56 de la LCQ, y siempre y cuando aceptemos, como lo hemos hecho en el capítulo correspondiente, su aplicabilidad respecto de los tributos regidos por la ley 11.683.

¿Esta prescripción acaecida respecto de la obligación principal propaga sus efectos sobre la obligación accesorio?

El Tribunal Fiscal de la Nación parece haber respondido en forma negativa a este punto, en uno de los precedentes —no muy abundantes— sobre la materia que hemos podido rastrear (111).

Los apelantes recurrieron en esa oportunidad las resoluciones por las cuales se establecía su responsabilidad solidaria respecto de la obligación determinada para una Sociedad Anónima —en su carácter de presidente y vicepresidente del directorio—, frente al impuesto al valor agregado, por los períodos mensuales comprendidos entre julio de 1994 a junio de 1995. En primer término plantearon la excepción de prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar la obligación del responsable solidario, con sustento en que la deuda establecida en cabeza del deudor principal se encontraba prescrita. Ello, toda vez que la sociedad había obtenido la apertura del concurso de acreedores con fecha 15 de agosto de 1995, no habiendo el Fisco Nacional

verificado sus créditos fiscales contra la concursada dentro del plazo de dos años previsto en la ley 24.522, y así había sido declarado en sede concursal.

Vale la pena la transcripción del razonamiento seguido por el Tribunal Fiscal, al rechazar el planteo de los recurrentes: “el especial régimen estatuido por la ley tributaria respecto de los deudores solidarios impide que pueda considerarse que nos encontramos frente a una solidaridad similar a la estipulada por la ley civil, como pretenden los actores. En efecto, decíamos que nos encontramos frente a una obligación de garantía instituida por ley y que establece un orden de prelación, de forma tal que el Fisco Nacional no puede exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino que debe primero intentar hacer valer sus derechos frente al deudor principal y recién ante el incumplimiento de éste, perseguir su cobro ante los responsables solidarios. Ello así, es claro que los alcances y naturaleza de la institución en comentario dentro del derecho tributario resultan distintos de aquella del derecho común y por lo tanto, la solución a los problemas que se presentan sólo pueden encontrar fundamento en los principios que rigen el derecho tributario y en la naturaleza del vínculo sustantivo que se establece en materia fiscal, pero no puede basarse en aquellos del derecho civil (ver TFN, sala D, 1975/04/08, ‘Boldt, Rodolfo y otro’), razón por la cual no resultan aplicables en el régimen de la responsabilidad establecida por la ley fiscal la teoría de la representación recíproca entre los codeudores que se elabora en la doctrina civilista en materia de solidaridad, que reviste, en cuanto a la medida de sus efectos, el carácter de solidaridad perfecta, es decir, aquella que produce tanto sus efectos principales como secundarios; entre los primeros se incluye el pago, entre los segundos, la prescripción, imputabilidad, incumplimiento, cosa juzgada, en ambos sujetos, el deudor principal y el garante. En ese contexto, el hecho de que se hubiere declarado prescripta la deuda con respecto al deudor principal, no implica que deba concluirse en igual sentido con los responsables solidarios. Afirma esta conclusión el hecho de que la ley tributaria establezca un especial régimen de prescripción para los deudores por cuenta ajena”.

Párrafo aparte merece este pasaje de la sentencia que venimos comentando: “No puede dejar de destacarse que es requisito indispensable para que nazca la obligación de pago del responsable solidario, como ya se dijo, el incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago efectuada por el ente fiscal, situación que se da en la especie, y que origina, además la suspensión del plazo de prescripción por el término de un año de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago a los solidarios”.

Como resulta de los considerandos transcriptos cabe concluir que para el Tribunal Fiscal de la Nación, el incumplimiento del obligado principal a la intimación de pago, que habilita accionar contra el responsable solidario, resulta relevante incluso en la hipótesis de que aquel se encontrare en concurso preventivo, coincidiendo en tal sentido con lo que habíamos dicho más arriba. Por otro lado, esta intimación tornaría aplicable la suspensión de la prescripción, en los términos del artículo 65 inc. a) seg. párrafo de la ley 11.683, y finalmente, a tenor de la doctrina vertida en el antecedente analizado, la prescripción de la obligación principal no propagaría sus efectos al modo de la solidaridad de derecho común.

Creemos que el precedente en comentario pasa por alto un primer nivel de análisis que tornaría innecesario adentrarse en el problema de la propagación o no de los efectos de la prescripción. Al descartar este efecto, desemboca la resolución del Tribunal Fiscal en la subsistencia de la obligación del responsable por deuda ajena, pese a la prescripción de la obligación principal, conclusión que no compartimos.

Hemos reiterado el carácter accesorio de la obligación surgida en cabeza de los responsables por deuda ajena. Tratándose de una obligación accesorio, cabe recordar que la extinción de la obligación principal conlleva el de aquella, tal como se desprende del artículo 523 del Código Civil, y constituye una derivación del principio general *accessorium sequitur suum principale*. El artículo 2042 del Código Civil, prevé esta misma solución respecto de la fianza solidaria.

No obstante, esto no sería en principio de aplicación a la prescripción, pues como es sabido la misma no extingue el derecho, sino tan sólo la acción, subsistiendo como obligación natural, pudiendo considerarse en cierta medida como una excepción o más bien una pseudoexcepción al principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

Ello parecería reforzar la tesis del Tribunal Fiscal, empero, veremos que no es así.

En un primer acercamiento, nos parece que una obligación accesoria del tipo de la analizada, que opera frente al incumplimiento de una obligación principal, no podría subsistir incluso en la hipótesis de que ésta perviva como obligación natural. Si el acreedor fiscal no dispone ya de acción para exigir su cumplimiento no vemos cómo podría considerarse relevante el incumplimiento de la misma, de modo tal de permitir la acción contra el responsable por deuda ajena.

Podría objetarse a este modo de pensar, que así como una obligación natural es susceptible de ser afianzada, este carácter no puede, del mismo modo, obstar al funcionamiento de esta suerte de garantía legal que importa la obligación del responsable por deuda ajena. Por consiguiente, la prescripción de la deuda principal no podría afectar la obligación accesoria. Sin embargo, y con respecto a la fianza, el Código Civil adopta precisamente la postura opuesta, pues la prescripción de la obligación principal afecta la obligación accesoria por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2022 de aquel cuerpo legal.

Establece dicha norma que “La renuncia voluntaria que hiciera el deudor de la prescripción de la deuda, o de toda otra causa de liberación, o de la nulidad o rescisión de la obligación, no impide que el fiador haga valer esas excepciones” (112). La solución legal no es más que una consecuencia directa de la naturaleza accesoria de la obligación del fiador, que importa la posibilidad de parte de éste de oponer todas las excepciones propias, como también las que tuviera y pudiere oponerle el deudor principal. Dicha naturaleza, que comparte la figura analizada, justifica que la misma conclusión se imponga sin mayor esfuerzo a su respecto, pues no cabe dudar de la posibilidad de parte del responsable por deuda ajena de esgrimir todas aquellas defensas que incumban al contribuyente (113).

Advertimos que tampoco es relevante si por efecto de la intimación de pago al deudor principal se produjo la suspensión de la prescripción respecto del responsable solidario, en los términos del artículo 65 inc. a) seg. párr. de la ley 11.683, de lo cual hace mérito la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, pues extinguida la obligación principal dicha circunstancia podrá ser invocada como defensa por parte de aquél, a tenor de lo recientemente expuesto.

Como se ve, el análisis estratificado que propiciamos, partiendo en primer lugar del carácter accesorio de la obligación en cabeza del responsable por deuda ajena, permite resolver el interrogante planteado en forma previa, sin necesidad de adentrarse en la cuestión relativa a los alcances de la solidaridad prevista por la normativa fiscal, o más bien reduciendo este alcance a su justo límite, esto es, la imposibilidad del responsable en estos términos “solidario” de invocar el beneficio de excusión.

### *3. Los efectos de la cosa juzgada concursal sobre la responsabilidad solidaria*

Similar análisis al que hemos desarrollado en torno a la problemática de la prescripción, es, en nuestro modo de ver, el que correspondería para dar respuesta a otra de las eventualidades que pueden suscitarse en el contexto de concurso del contribuyente, relativa a la cosa juzgada alcanzada por la sentencia verificatoria de la obligación principal y su influencia respecto de la obligación accesoria.

Una reciente decisión de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal permite ilustrar convenientemente lo que venimos diciendo (114).

El Tribunal Fiscal de la Nación había resuelto confirmar las resoluciones mediante las cuales se determinó de oficio la responsabilidad personal y solidaria respecto de la deuda determinada a una Sociedad Anónima —en concurso preventivo— a quienes se habían desempeñado como presidente y vicepresidentes del Directorio de la misma.

Cabe señalar que la determinación formulada al contribuyente principal, recurrida por la vía de la reconsideración, había quedado firme en sede administrativa por no haberse entablado la demanda de repetición pertinente, demanda que por otro lado, no podría promoverse, dado que la situación concursal de la empresa impedía la observancia de la exigencia de solve et repete. Sin embargo, realizado el ulterior pedido de verificación de ese crédito en el concurso, el juez del universal resolvió rechazar la misma y declarar inadmisibles el crédito pretendido por el Fisco, pronunciamiento que alcanzó autoridad de cosa juzgada, en virtud de lo dispuesto por el artículo 37 de la ley 24.522. ya nos hemos referido al problema concerniente a la eficacia

relativa de la cosa juzgada alcanzada en otro proceso frente al concurso (115) por lo que remitimos al capítulo correspondiente.

Sobre esta base recurrieron los responsables solidarios la determinación dictada a su respecto, que a la postre fuera confirmada en todas sus partes por el Tribunal Fiscal de la Nación. Para así resolver, el a quo hizo mérito, entre otras consideraciones, de la firmeza de la determinación de oficio respecto del contribuyente principal, omitiendo referirse al posterior rechazo de la verificación en sede concursal.

Finalmente, la Cámara, por mayoría, anuló el pronunciamiento de grado, en razón de esta omisión, afirmando — y aquí es donde nuevamente parece deslizarse el razonamiento que consideramos inadecuado— que: “(el Tribunal Fiscal) tampoco aludió a las consecuencias de la cosa juzgada de la sentencia que rechazó por inexistente el crédito del Fisco y sus efectos sobre los codeudores, ni se refirió al carácter solidario o concurrente de la obligación de los responsables por deuda ajena y a la posibilidad de que ellos opusieran la cosa juzgada en virtud de existir una presunción de mandato o representación recíproca entre los codeudores (doctrina del art. 715 del Código Civil)”.

Nuevamente, pensamos que la solución pasaba simplemente por resaltar el carácter accesorio de la obligación surgida en cabeza del responsable por deuda ajena, prescindiendo del tan discutido alcance de la solidaridad fiscal. La cosa juzgada es, sin dudar, una excepción perentoria que puede invocar el responsable solidario, tal como hemos visto en orden a la prescripción de la obligación principal.

## **E. Palabras finales**

A modo de conclusión, interesa destacar que la justa consideración como accesorio de la obligación que ley fiscal construye respecto de los denominados responsables por deuda ajena a los que nos hemos referido a lo largo de este apartado, permite la integración de ciertas lagunas o cuestiones dudosas, mediante la simple aplicación del principio que anuda lo accesorio a la suerte de lo principal. Siquiera adoptando la más férrea postura en pos de la autonomía del derecho tributario, o resaltando las particularidades propias de la responsabilidad en materia tributaria, podría, en ausencia de un texto legal en contrario, pretender desconocerse este principio general del derecho que indudablemente forma parte de aquel “fondo jurídico común”, del que hablaba Louis Trotabas en su vieja polémica con François Gèny, que subsiste hasta nuestros días (116).

## **II. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL SÍNDICO CONCURSAL**

### **A. Introducción**

En otra parte de esta obra hemos trazado una breve semblanza de la responsabilidad solidaria estructurada por la ley 11.683, cuando nos referíamos al caso de los administradores de personas jurídicas. En esta oportunidad prestaremos atención a otro sujeto dentro del elenco de responsables enumerados por la norma: la sindicatura concursal.

El artículo 6° de la ley, incluye en su inciso c), dentro del catálogo de responsables del cumplimiento de deuda ajena a los “síndicos y liquidadores de las quiebras”. Del mismo modo que en el caso de los restantes responsables enumerados en el artículo citado, el artículo 8° de la Ley de Procedimiento Fiscal instituye su responsabilidad solidaria con los contribuyentes, cuando éstos no cumplieren la intimación administrativa de pago para regularizar su situación. Así lo establece el inciso a) de este último artículo al prescribir de modo general que “responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal (...)”.

No obstante la sola mención de las “quiebras” en el artículo 6°, el artículo 8° alude a los “síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras”, al poner más adelante en su cabeza la obligación de hacer las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de tributos adeudados por el cesatus, que luego analizaremos en detalle.

Transcribiendo la opinión de Villegas, se ha señalado la intención de los autores de la ley de acotar la disposición a los síndicos falenciales, considerando que ambos institutos —el concurso y la quiebra— aparecían ya claramente distinguidos en la ley 11.719 —la denominada ley Castillo, de 1933— de manera que cuando se instituyó la norma del entonces artículo 16 de la ley 11.683, por el decreto 14.341 en el año 1946, esa diferenciación preexistente fue tenida en cuenta por el legislador (117).

Sin embargo, la circunstancia destacada por esta doctrina de podría de igual modo venir a prestar apoyo al temperamento diametralmente opuesto, considerando que si la norma menciona también a los “concursos preventivos” en su artículo 8º, y esta categoría ya había tenido recepción legislativa en la ley Castillo, la intención del legislador bien podría haber sido contemplar ambas hipótesis, no obstante la sola mención de la quiebra en el inciso c) del artículo 6º.

La primitiva versión del artículo 6º (antes artículo 16 de la Ley de Procedimiento) refería a los “síndicos de los concursos civiles”, teniendo en cuenta el contexto de las sucesivas leyes de bancarrotas vigentes, todavía enfocadas desde la óptica del deudor comerciante, que motivara la sanción de la ley 11.077, contemplando la situación del concursado civil, cuya vigencia se extendió hasta 1972 cuando fue derogada por la ley 19.551. Por su parte, el —hoy— artículo 8º de la ley 11.683, en sus sucesivas versiones y con anterioridad a la última reforma de la ley 26.044, aludía a los “síndicos y liquidadores de las quiebras y los concursos”, sin otro aditamento y no hubiera sido descabellado suponer que esta referencia lo era en relación a los concursos civiles, de carácter liquidativo, y no respecto de los concursos preventivos, manteniéndose luego de la supresión de aquellos por un olvido del legislador.

Sin embargo, esta suposición se desvanecía tan pronto como pudiera leerse la última parte de esta norma, que desde sus orígenes, y al exigir al síndico requerir constancia de la deuda tributaria del contribuyente, ordenaba que esto fuera completado “antes de tener lugar la reunión de acreedores o la distribución de fondos” denotando sin lugar a dudas que ambas hipótesis —concurso preventivo y quiebra— se hallaban comprendidas. Con todo, y hasta la reforma de la ley 26.044, la redacción de los artículos 6º y 8º de la Ley de Procedimiento todavía permitía una interpretación acaso más razonable, pues podía pensarse que la responsabilidad solidaria y la obligación de hacer las gestiones necesarias para la determinación e ingreso de los tributos adeudados por los contribuyentes sólo incumbía a los síndicos de las quiebras —fuera de la anacrónica mención del artículo 6º a los concursos—, mientras que restaba a los síndicos de los concursos preventivos la obligación de requerir la constancia de deuda mencionada por la última parte del artículo 8º. Pero la reciente sanción de la ley 26.044 no deja lugar a dudas respecto de cuál es el espíritu del legislador.

## **B. La ley 26.044 Antievasión II. Modificaciones introducidas. La sindicatura en el concurso preventivo**

Con el dictado de la ley 26.044, publicada en el Boletín Oficial del día 6 de julio de 2005, no caben vacilaciones acerca de que ambos subtipos concursales son abarcados por los deberes impuestos, disponiéndose ahora lo siguiente en el inciso b) del artículo 8º: “sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso. En particular si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo”.

La mención de los “Liquidadores”, que todavía puede leerse en el artículo 6º de la Ley de Procedimiento, y que debe tenerse por no escrita, no es más que un resabio del sistema de doble sindicatura instituido por la vieja ley Castillo, que junto al Síndico actuante durante el período informativo, contemplaba la figura del Liquidador, reemplazante de aquél en la tarea de liquidación y distribución del activo. Se trata evidentemente de un descuido del legislador el mantener esta alusión en la norma.

La primera parte del artículo 8º que hemos transcripto y que obliga a realizar las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables, se ha mantenido casi inalterada

en las sucesivas reformas a la Ley de Procedimiento, y la reciente modificación, fuera de la expresa mención del “concurso preventivo”, tan sólo ha precisado que la exigencia se extiende a los períodos anteriores y posteriores a la “apertura de concurso o auto de quiebra”, reemplazando así la expresión “iniciación del juicio” que resultaba un tanto imprecisa.

Por otra parte, ha introducido modificaciones en torno al plazo para el cumplimiento del deber impuesto al Síndico de requerir constancia de la deuda tributaria de los responsables, cuestión sobre la que volveremos, y que queda determinado en quince (15) días corridos desde la aceptación del cargo en el expediente, siendo que hasta esta modificación la ley disponía que debía efectuarse quince días antes del vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, mientras que la Resolución General 745/99 —ahora reemplazada por la Resolución General 1975/05—, lo había establecido en diez (10) días hábiles de la aceptación del cargo.

Adelantamos ya que en nuestro criterio, y a despecho de la literalidad de la norma, la responsabilidad solidaria de la sindicatura actuante en el concurso preventivo, no tiene asidero, frente a las disposiciones sobre el particular insertas en la Ley de Concursos y Quiebras, e incluso en la misma ley de Procedimiento Tributario.

En efecto, el mentado artículo 6° de la ley 11.683, acierta en aclarar que los sujetos que luego enumera están obligados a pagar el tributo al Fisco, como responsables del cumplimiento de deuda ajena “con los recursos que administran, perciben o disponen”.

Ello es coincidente con las diversas funciones que cumple el Síndico en la quiebra, entre las que se encuentran la incautación de los bienes del deudor (art. 177 LCQ) su administración y conservación (arts. 109, 179 LCQ), que huelga señalar, no se hallan presentes en la sindicatura designada en el concurso preventivo. Por el contrario, en esta última hipótesis —a diferencia de la quiebra— y por imperio de lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 24.522, el concursado conserva la administración de su patrimonio, si bien bajo la vigilancia del Síndico.

No existe por tanto un desplazamiento de la administración de los bienes, que persiste en cabeza del deudor —en el marco del denominado desapoderamiento atenuado— con las limitaciones emergentes de los artículos 16 y 17 de la LCQ. Así ha podido decirse que: “el síndico no se convierte en un coadministrador; su tarea es de control; por consiguiente, no debe inmiscuirse dando o negando su asentimiento a los actos del deudor (...) El síndico de manera alguna coadministra con el deudor. Únicamente podrá ‘vigilar’ y en consecuencia informar al juez interviniente aquellos actos que considera contrarios a derecho, pero de ninguna forma podrá inmiscuirse en la actividad de la empresa, más allá del control que le exige la ley” (118).

Parece imposible en este contexto concebir que el síndico del concurso preventivo pueda efectuar la determinación de los tributos y cumplir con su ingreso al Fisco. A mayor abundamiento, cabe recordar que la violación de las limitaciones a la propia administración pueden tener por consecuencia la separación de ésta y la designación de un reemplazante (art. 17 LCQ), no recayendo tal designación en la sindicatura. En tal caso, la responsabilidad tributaria del administrador judicial quedaría enmarcada en lo dispuesto por el inciso e) del artículo 6° de la ley 11.683, en cuanto se refiere a los “administradores de (...) empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente”. Claro está que ello será en tanto y en cuanto el Juez del concurso, hubiera designado en sustitución del concursado un administrador propiamente dicho, siendo que la medida podría limitarse al nombramiento de un interventor controlador o simplemente un veedor, atendiendo a la gravedad de la infracción y las circunstancias del caso.

Por otra parte, no está de más recordar que de acuerdo con el artículo 59 de la LCQ, una vez homologado el acuerdo y tomadas y ejecutadas las medidas tendientes a su cumplimiento, el juez debe declarar finalizado el concurso, dando por concluida la intervención del Síndico, situación que ha dado lugar a que se calificara como “atenuadísimo” el desapoderamiento que experimenta el deudor en esta etapa (119).

No queda más que echar un vistazo a las restantes hipótesis de responsabilidad solidaria contempladas por la ley de Procedimiento, para comprender que lo que tienen de común es la posibilidad de administración y disposición de ciertos bienes y de ello deriva la obligación de cumplimiento de la carga fiscal. En el caso del cónyuge, por ejemplo, la norma contempla sólo el caso de que perciba o disponga de todos los réditos propios del otro, y casi no encuentra aplicación frente a lo dispuesto por el artículo 1276 del Código Civil, en cuanto sienta el principio

de libre administración y disposición de los bienes en el matrimonio, así como los en los artículos 28 y sigtes. de la Ley de Impuesto a las Ganancias. El presupuesto de esta responsabilidad será excepcional, y estará fundado exclusivamente en la administración y disposición de bienes cuya titularidad detenta el otro consorte, habiéndose mencionado el caso de insania, incapacidad o ausencia de uno de ellos —que en realidad cabe en el inciso siguiente— o de mandato expreso o presunto (120).

La inclusión del mandatario en el inciso e) del artículo 6º, constituye otro desacierto de la ley pues como lo ha señalado Giuliani Fonrouge, “el mandatario, conozca o no la situación fiscal del negocio que tiene en sus manos, no lo administra, de modo que su responsabilidad no puede ir más allá que la de un agente de retención instituido no por el punto e) del artículo que comentamos sino por disposiciones legales o reglamentarias referentes a determinados gravámenes” (121). En los restantes casos, es indudable que el fundamento de la responsabilidad solidaria descansa en el manejo de ciertos recursos y en tanto fueran remisos en el cumplimiento de sus deberes (122).

En alusión a los responsables por deuda ajena, se ha observado que constituye un recaudo ineludible que pueda serle impuesta esa obligación, pues de otra manera se estaría creando una obligación de cumplimiento imposible (123), lo que se acomoda perfectamente a lo que venimos analizando.

Por lo que llevamos dicho entonces, la obligación de determinación y pago contenida en la Ley de Procedimiento difícilmente pueda trasladarse al Síndico del concurso preventivo, sin perjuicio de la expresa disposición legal. En todo caso, como con acierto se ha señalado (124) quedaría para éstos la obligación de requerir constancia de las respectivas deudas tributarias, cuya omisión sólo podría ser pasible de la sanción tipificada en el primer párrafo del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la ley 11.683, previa sustanciación del sumario correspondiente, pero jamás de la responsabilidad solidaria por los tributos omitidos. Aunque nos hacemos cargo de que esta interpretación importa también prescindir en cierta medida de la letra de la ley, por cuanto de la primera parte del artículo 8º se desprende con claridad que dicha omisión importa igualmente la extensión de responsabilidad patrimonial.

### **C. La verificación del crédito fiscal. Consideración sobre el deber impuesto a la sindicatura de gestionar la determinación de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra**

La referencia a la determinación e ingreso de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, que la ley fiscal pone a cargo de la sindicatura no es del todo feliz y da lugar a complicaciones. Hemos descartado ya que estos preceptos sean de aplicación al concurso preventivo, con que el análisis que sigue se centrará en la hipótesis de falencia.

Pareciera que el síndico tendría a su cargo la labor autodeterminativa de la obligación tributaria que la ley fiscal contempla en su artículo 11; no otra cosa creemos que pueda derivarse del término “determinación” aunque también el deber de “ingresar” ulteriormente el impuesto, tanto por los períodos anteriores como posteriores al decreto de quiebra (125).

Vamos a ocuparnos en primer término de la primera exigencia, esto es, de la determinación del tributo.

Prescindiendo de alguna discrepancia entre quienes como Blumstein o Giannini ven en la declaración tributaria una determinación del impuesto efectuada por el propio sujeto obligado en sustitución de la determinación administrativa, y quienes como Jarach, entre nosotros, afirman que el acto de determinación es exclusivo de la autoridad administrativa (126), lo cierto es que el artículo 11 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que la “determinación” de los gravámenes se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago, con lo que no creemos que tal vocablo pueda tener un mayor alcance que el empleado por este artículo. El Síndico tiene a su cargo, entonces, la tarea de “interpretación de las normas tributarias cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley” (127), en suma, la declaración tributaria.

No creemos que a la expresión “determinación” pueda otorgársele una mayor extensión que la que señalamos, y no encontramos razones para considerar que la norma hubiera de algún modo desplazado la obligación de determinación de oficio propia de la administración en cabeza de la sindicatura, ni concebimos que hubiera

establecido la obligación de parte de éste de provocar la insinuación ex officio del crédito fiscal, aspectos que trataremos más adelante con un poco más de profundidad.

Con respecto a los “períodos anteriores”, cabe suponer que alude a las obligaciones de causa o título anterior al decreto de quiebra. En esta inteligencia, pensamos que no serán muchas las hipótesis de aplicación de la norma, por cuanto en la mayor parte de los casos habrá expirado ya el término para la presentación de las respectivas declaraciones juradas, tornándose aplicable lo dispuesto por el artículo 16 de la ley 11.683, y quedando facultado el organismo fiscal para efectuar la determinación oficiosa de la deuda.

Va de suyo que la labor de autodeterminación de la deuda tributaria, con el alcance que hemos expresado, sólo podría ser exigible a la sindicatura en tanto y en cuanto se hubiere concretado el desapoderamiento del deudor y la incautación de la documentación necesaria a estos fines. Si bien es cierto que la sentencia de quiebra importa el desapoderamiento de pleno derecho de los bienes existentes a la fecha de su declaración (art. 107 LCQ), desplazando su administración y disposición hacia la sindicatura (art. 109 LCQ) y que dichos efectos son de inmediata aplicación, desde el mismo dictado de la sentencia de quiebra, tal como lo dispone el artículo 106 del digesto falencial, no siempre estará el síndico en condiciones de confeccionar y presentar en tiempo oportuno las declaraciones juradas relativas a los distintos tributos. En principio, y salvo el caso de los artículos 64 y 253 inc. 7) de la LCQ, esto es, cuando se decreta la quiebra estando pendiente de cumplimiento el acuerdo preventivo —pero no en caso de incumplimiento de dicho acuerdo—, en los que actúa el mismo síndico que lo hacía en el concurso preventivo, la sentencia de quiebra debe proveer a la designación de audiencia para que tenga lugar el sorteo del síndico, con lo cual, su intervención es necesariamente posterior al decreto de falencia.

Por otra parte, la sentencia de quiebra contiene la intimación al deudor para que cumpla los requisitos a los que se refiere el artículo 86 de la Ley de Concursos —si es que no lo hubiera efectuado hasta entonces— y para que entregue al síndico dentro de las veinticuatro horas los libros de comercio y demás documentación relacionada con la contabilidad. Pero tal como hemos visto, en dicho plazo todavía no ha sido desinsaculado dicho auxiliar. Se ha señalado que “debemos atender a las lógicas demoras que van desde el sorteo del síndico, a la posterior aceptación del cargo, todo hasta la efectiva intervención del funcionario concursal, lo cual nos permite concluir que el síndico deberá muñirse de la documentación lo antes posible” (128). Este “antes posible”, puede prolongarse —y de hecho se prolonga— un tiempo considerable, por lo que los casos en que resulta factible observar la exigencia de la norma se acotan aún más. y qué decir cuando existe reticencia del fallido, o carencia absoluta de documentación, encontrando además en tales circunstancias una eximente expresamente contemplada por el inciso a) del artículo 8° de la Ley de Procedimiento Tributario para todos los responsables por deuda ajena, fundada en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales en la que los hubiera colocado el contribuyente.

Volviendo un poco sobre lo que ya habíamos adelantado, y teniendo presente que por hipótesis se trata de períodos anteriores al concursamiento, desde una óptica severamente distorsionada, y partiendo del deber de determinación de las obligaciones fiscales al que veníamos refiriendo, se ha concluido que el síndico debería, a la luz de la norma, hacer las gestiones para la verificación del crédito del Fisco en los términos del artículo 32 de la LCQ —el artículo 200 reproduce esta exigencia para la quiebra— en cuanto establece la carga de todos los acreedores de causa o título anterior al concurso de formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos.

Ya decía Segal (129) que los deberes impuestos por la normativa fiscal no enervan la obligación del Fisco para presentarse al juicio en los términos legales a fin de obtener la declaración de su carácter de acreedor, y el consecuencia reconocimiento del monto y privilegio de su crédito, aunque sin aportar este autor mayores explicaciones.

En rigor de verdad, la jurisprudencia no registra demasiados casos en los que se haya planteado en términos tan extremos este temperamento, pretendiendo el organismo recaudador derechamente que el órgano concursal insinuara de oficio la deuda impositiva.

De los escasos antecedentes en tal sentido que estuvo a nuestro alcance consultar, merece destacarse una decisión del Tribunal Fiscal de la Nación (130) en el marco de una determinación de oficio seguida al Síndico de una quiebra. En esa ocasión, la —por entonces— Dirección General Impositiva había comunicado a aquél que debía adoptar las providencias pertinentes para determinar la deuda por los períodos anteriores al decreto de

falencia, realizando una “formal reserva de los derechos de verificar los créditos que surjan a su favor” y pretendió, luego de la conclusión por avenimiento, hacer efectiva la responsabilidad solidaria del Síndico en razón de no haber efectuado la reserva prevista por el artículo 217 de la ley 19.551 (hoy artículo 220 de la ley 24.522).

El planteo fue rechazado por el Tribunal, señalando que “las meras ‘reservas’ de verificación de créditos futuros o ‘a surgir de verificaciones’ no resultan válidas como insinuación concreta de crédito alguno, ni aun en carácter de condicional, puesto que (...) tales fórmulas no poseen una cuantía concreta ni una imputación a determinado gravamen y período fiscal”. Señaló además que: “El Organismo cuenta con amplias facultades de la ley 11.683 y debe ejercerlas en tiempo hábil para, en lo posible, determinar la deuda e insinuarla vía verificación tempestiva y, caso contrario, al menos, para proceder a su intento verificatorio tardío para lo que la ley otorga un plazo más que razonable (...)” y continuó: “si bien el Fisco parece pretender que los síndicos realicen o promuevan la verificación de sus créditos en forma más o menos oficiosa, su accionar resulta improcedente. Pero no es ocioso recordar que la calidad del acreedor no constituye un supuesto especial o distinto, sino que, al igual que al resto de éstos, le caben las mismas cargas de presentarse a insinuar sus créditos, alegar y probar la causa, monto y privilegio”. Para rematar finalmente: “(...) por todos los gravámenes que corresponden a períodos fiscales previos a la quiebra, ninguna responsabilidad solidaria puede caberle al recurrente quien actuó con la debida diligencia y respeto por la normativa”.

Fuera de este aislado antecedente, como decíamos, no ha habido en general un intento de aplicación a ultranza de esta suerte de identificación entre el deber de determinación de la deuda tributaria y el pedido de verificación oficiosa de las acreencias fiscales. Por el contrario, la discusión se ha desplazado a la cuestión de la carga de la prueba respecto de la causa del crédito, la consideración como tardía de la verificación del Fisco (131), o la imposición de costas en esta verificación tardía, que la jurisprudencia casi sin vacilaciones coincide en imponer al acreedor “dormido” independientemente de que se trate del organismo fiscal.

Conviene recordar lo que ya hemos dicho en otra parte de esta obra, en el sentido de que dependiendo de la etapa del proceso concursal que estemos atravesando —necesaria o eventual— se constituye en carga del sedicente acreedor el “indicar” la causa del crédito, agregando la documentación respaldatoria, o “acreditar” dicha causa, respectivamente.

Por lo mismo que el pedido de verificación no es una demanda del acreedor contra un deudor, y debido al carácter inquisitivo que informa al proceso concursal, aunque se hubiera dispensado al acreedor de la iniciativa de efectuar este pedido —que reiteramos, no es lo que ha querido decir la norma fiscal cuando puso a cargo del síndico la determinación de la deuda fiscal— no autoriza suponer que se hubiera a un tiempo relevado del “deber” de explicación que es la base de la verificación de créditos y que permite al juez resolver sobre la incorporación o no al pasivo.

En todo caso, se habrían engrosado las facultades instructorias de la sindicatura, al punto de constituirlo en impulsor del pedido del acreedor fiscal, cosa que por otro lado, no se desprende de disposición alguna; nada tiene que ver el deber impuesto a la sindicatura de efectuar las gestiones necesarias para la determinación de los tributos adeudados por el contribuyente fallido, con el deber de explicación del acreedor preconcursal, recaudo éste inexorable para la admisión en el pasivo de la quiebra, previo sometimiento al control multidireccional del resto de los acreedores.

Que el síndico deba insinuar de oficio la deuda del Fisco, o en términos menos drásticos, que se hubiera relajado la exigencia probatoria de la causa del crédito impositivo, conforme la postura que se adopte, constituyen interpretaciones desacertadas, a las que probablemente preste cierto sustento la segunda parte del inciso b) del artículo 8°, cuando impone a la sindicatura requerir de la administración fiscal las “constancias de las respectivas deudas tributarias”, “en la forma y condiciones que establezca dicho organismo”. Más adelante nos ocupamos de la reglamentación dictada en consecuencia. Bástenos decir que esta exigencia, que no pasa de un mero deber formal, no se vincula para nosotros, cuanto menos en forma expresa, con la carga del artículo 32 de la LCQ.

Advierte Heredia que “la expresión ‘todos’ contenida en el artículo 32 es por demás explícita y terminante y no permite hacer ningún distingo. Absolutamente todos deben someterse al proceso de verificación atento el principio universal del proceso concursal” (132) y más adelante señala que “la carga impuesta a ‘todos’ los

acreedores por el artículo alcanza igualmente a los organismos y reparticiones públicas que sean titulares de créditos fiscales” (133).

Con todo, esta última disposición está presente en la norma, y su inobservancia podría dar lugar a que se responsabilice en forma solidaria al síndico concursal, pese a que consideramos que se trataría del incumplimiento de un mero deber formal que no debería asociarse a esta consecuencia.

Por lo demás, la tarea que pone a cargo de la sindicatura, de obtener las constancias de deuda del organismo recaudador, es irrazonable y constituye las más de las veces un recargo injustificado de tareas sin una adecuada remuneración. Lamentablemente, el abarrotamiento de los deberes que se hacen recaer sobre la sindicatura, parece enmarcarse en una tendencia creciente en nuestra legislación, habiéndose ahora sumado el denominado “pronto pago de oficio” introducido por la ley 26.086, respecto de los acreedores laborales.

En efecto, el nuevo inciso 11 del artículo 14 de la LCQ dispone que el síndico debe pronunciarse dentro de los diez días de aceptado el cargo, sobre los pasivos laborales denunciados por el deudor, y además, sobre la existencia de otros créditos comprendidos en el pronto pago, y lo que es más grave, impone al juez del concurso autorizar el pago de aquellos créditos incluidos en la larga lista prevista por el artículo 16 de la ley 24.522 en la redacción otorgada al mismo por el artículo 3° de la ley 26.086, con el sólo requisito de que los mismos se encuentren incluidos en el informe que presente el Síndico luego de la auditoría de la documentación legal y contable del deudor (134).

Refiriendo a los recaudos de la Ley de Procedimiento Fiscal —y en particular a modo de crítica a las interpretaciones más extremas que hemos mencionado—, se ha sostenido que trasuntan una incompatibilidad con el plexo de deberes impuestos a la sindicatura por las restantes normas del ordenamiento falencial, pues “el síndico no podría intervenir en el proceso de la determinación y la verificación del crédito fiscal de que se trata y, a su vez, como funcionario del proceso (art. 251 LC), emitir aquella opinión fundada sobre el mismo crédito y privilegio (art. 35 segundo apartado, LC)” (135).

Esta objeción, arrastra una cierta impropiedad favorecida por la deficiente caracterización legal de la sindicatura como “funcionario” contenida en el artículo 251 de la LCQ, lo que constituye, al decir de Maffia, una gaffe de antología (136). Pocas cuestiones han dado lugar a tanto debate como la relativa a la naturaleza jurídica del síndico concursal y cejamos por anticipado en el intento de brindar una sistematización de las distintas posturas. El caso “Amiano” (137) resuelto en definitiva por la Corte Suprema de Justicia es un buen ejemplo del desencuentro de ideas en torno a dicha naturaleza. Adherimos a la consideración de esta figura como un “órgano” del proceso, de acuerdo a la visión procesalista desarrollada por Satta (138), también presente el concepto en Provinciali (139), cuando señalaba su contraposición con el de las “partes”, quienes precisamente sufren la actividad de aquellos órganos, concebidos como los instrumentos mediante los cuales opera el proceso (140).

Ello malgrado la contradicción legal que ha permitido concebirlo a un mismo tiempo como “parte”, en la desafortunada redacción del artículo 275 de la LCQ, aún más oscurecida merced a la reforma de la ley 26.086 a los artículos 14, 16 y 21 del ordenamiento concursal.

En este caótico contexto de escasa coherencia normativa, no resulta sencillo determinar si las tareas impuestas por la normativa tributaria, y aún por la propia Ley de Concursos en su actual redacción resultan compatibles o no con la naturaleza de la sindicatura, al modo que se encuentra concebida por nuestro derecho positivo. Si nos atenemos al apotegma heideggeriano, parafraseando a Maffia, en el sentido de que el síndico “es lo que hace” (141) tendremos que estas tareas adicionales vienen en definitiva a complicar aún más la aprehensión de su verdadera naturaleza.

El inciso b) del artículo 8° habla también del “ulterior ingreso” de los tributos adeudados. y es obvio que ello sólo puede estar referido a los “períodos posteriores” al concursamiento, desde que los pagos que hiciere al Fisco se tornarían ineficaces, atento la prohibición de realizar actos que importen alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación, contenida en el artículo 16 de la LCQ, y las disposiciones en materia de ineficacia del artículo 17 —para el concurso preventivo—, y los artículos 109, 122 y cons. de la misma ley en relación con la quiebra, respecto de los que nada autoriza suponer que hubieran sido modificados en este aspecto.

Con referencia, justamente, a los períodos posteriores a la sentencia de quiebra, el deber de su declaración y ulterior ingreso por parte de la sindicatura dependerá del tributo que estemos considerando y el carácter de sujeto o no de dicho impuesto que revista el fallido. También dependerá de que puedan ser abarcados por lo dispuesto en los artículos 240 o 244 de la LCQ. Remitimos en este aspecto al análisis que sobre el particular se realiza en los capítulos respectivos.

#### **D. La Reglamentación de la Ley de Procedimiento. Resoluciones Generales 745/99 y 1975/05**

La Resolución General 745/99 reglamentó en un primer momento el artículo 8° inc. b) de la ley 11.683. Posteriormente fue objeto de modificaciones por la Resolución General 1975/05 —en rigor de verdad vino ésta directamente a reemplazar a aquella—, con el denunciado propósito de ajustar la normativa reglamentaria a las nuevas disposiciones de la ley 26.044. Presentamos a continuación los aspectos salientes de la señalada reglamentación.

En la primitiva resolución reglamentaria habíase establecido que el deber de requerir las constancias de deuda tributaria previsto por la norma de fondo, debía cumplirse por parte del síndico designado en el término de diez (10) días hábiles de haber aceptado el cargo, y mediante la presentación del formulario 735. La nueva resolución, ha modificado este término, llevándolo a quince (15) días corridos de dicha aceptación, en consonancia con la redacción otorgada por la ley 26.044 al inciso b) del artículo 8° de la ley 11.683, que en puridad ha dejado las cosas poco menos que donde estaban, por cuanto no se aprecia un cambio significativo en el plazo. Por otra parte, se ha reemplazado la presentación del mencionado formulario por la transferencia electrónica de datos, sirviendo la impresión del nuevo formulario de declaración jurada 735 (Nuevo Modelo), como acuse de recibo.

Se mantiene la obligación de consignar en todo edicto mediante el cual se publique la apertura de concursos preventivos, declaraciones de quiebras, liquidaciones administrativas, transferencia de fondos de comercio y remates comerciales y judiciales, la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) o en su defecto el tipo y número de documento de identidad del concursado, fallido o liquidado administrativamente y del transmitente, deudor, martillero o corredor interviniente según el caso. Se ha visto en esta exigencia la introducción de requisitos no contemplados, para el caso de los procesos concursales, en los artículos 27 y 28 de la LCQ, y con ello un exceso reglamentario. Aunque bien podría considerarse que se trata de los “datos referentes a la identificación del deudor”, expresión lo suficientemente amplia contenida en el primero de los artículos mencionados como para permitir la inclusión reglamentaria de la identificación tributaria del concursado.

Ya se contemplaba en la norma anterior, que la falta de cumplimiento de las obligaciones previstas, daría lugar a la aplicación de las sanciones del artículo 39 de la ley 11.683, y “en su caso” de la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 8° inc. b) de la ley 11.683. La nueva resolución contiene algunas variaciones, aunque pensamos que no en lo sustancial, por cuanto prescribe que la falta de cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Capítulo A de la misma —que son solamente las referidas al requerimiento de constancias de deudas tributarias del concursado— dará lugar a la aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 8° inciso b) de la ley 11.683, modalizando con la expresión “cuando corresponda”, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones reguladas en esta ley por el incumplimiento del régimen de información y demás deberes establecidos.

Es decir que en orden a algunos de los deberes formales contemplados, cual es por ejemplo la publicación de edictos con las constancias requeridas, su inobservancia sólo daría lugar a la aplicación de infracciones formales, cosa que no se desprendía de la resolución anterior.

Con respecto a la responsabilidad solidaria por la omisión de recabar las constancias de deuda, la reglamentación nada agrega a lo que ya establecía la ley. Hemos señalado antes de ahora, que no concebimos que el incumplimiento de un mero deber formal permita extender la responsabilidad del órgano concursal a los tributos adeudados por el fallido, lo que parece un exceso.

## **Capítulo IV**

### **Categorización, propuesta de acuerdo y homologación**

SUMARIO: I. El Fisco frente a la propuesta de acuerdo preventivo. Los regímenes de facilidades de pago. Resolución General (AFIP) 970/0179. A. Antecedentes. B. Breve análisis de la Resolución General 970/01. C. La categorización de acreedores en el artículo 41 de la LQC. La creación de una categoría especial para el crédito fiscal. D. El período de exclusividad y la acreditación de las conformidades a la propuesta de acuerdo. E. De la exigencia reglamentaria de desistimiento, allanamiento y renuncia. F. La exclusión del crédito fiscal del cómputo de las mayorías. 1. Antecedentes. Los casos de acreedores excluidos del cómputo de las mayorías legales. 2. El caso del acreedor fiscal.

## **I. EL FISCO FRENTE A LA PROPUESTA DE ACUERDO PREVENTIVO. LOS REGÍMENES DE FACILIDADES DE PAGO. RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 970/01**

### **A. Antecedentes**

Recuerda Alegria (142) que en un primer momento no existieron regulaciones respecto de la conformidad del organismo fiscal a las propuestas de acuerdo preventivo que pudiera formular el deudor concursado, originando dudas en su seno, que en general desembocaron en la negativa a conceder quitas, esperas u otras soluciones que importaran disponer del crédito fiscal. Considera el autor justificada dicha actitud, en atención a las responsabilidades legales que pesaban sobre los funcionarios a cargo y la señalada ausencia de normas que marcaran la conducta a observar. No es ajena a esta problemática, la cuestión acerca de la facultad de transacción sobre las rentas fiscales, y el viejo dogma de la indisponibilidad del crédito fiscal, sobre lo que volveremos.

Posteriormente se fue llenando este vacío mediante el dictado de una sucesiva serie de resoluciones que no viene al caso analizar (143), y que establecieron diferentes recaudos hasta la Resolución General (AFIP) 970/01, que se encuentra vigente, con las modificaciones introducidas por las Resoluciones Generales 1485, 1498, 1705 y 1903.

El fundamento legal de esta reglamentación descansa en el artículo 32 de la ley 11.683. Faculta esta norma a la autoridad de aplicación de modo genérico a conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas, incluso en casos particulares a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones.

Respecto específicamente de los contribuyentes y responsables concursados, la misma norma, luego de la reforma introducida por la ley 23.697 de Emergencia Económica —de cuestionada constitucionalidad— (144), autoriza otorgar facilidades especiales para el ingreso de las deudas privilegiadas relativas a tributos y sus actualizaciones, originadas con anterioridad al auto de iniciación del concurso preventivo o auto declarativo de quiebra, estableciendo al efecto plazos y condiciones para dicho acogimiento.

Asimismo, se faculta al organismo fiscal a votar favorablemente en las condiciones que se fijen en las propuestas judiciales de acuerdos preventivos o resolutorios, por créditos quirografarios en tanto se otorgue al crédito fiscal idéntico tratamiento que al resto de las deudas quirografarias.

Si bien la norma no lo establece en forma expresa, parece otorgar, cuanto menos en forma implícita, la facultad de conceder quitas, esperas u otro tipo de acuerdos que importen la efectiva disposición del crédito fiscal. Ello así, toda vez que la única cortapisa a la conformidad fiscal con la propuesta de acuerdo es la identidad de tratamiento con el universo de acreedores quirografarios. Esta identidad de tratamiento, que ha quedado como un anacronismo, se explicaba en el contexto en que fue sancionada, vigente aún la ley 19.551 que no tenía prevista la categorización de acreedores introducida por la ley 24.522.

No obstante esta aparente amplitud de la autorización legal, las resoluciones que la han reglamentado sucesivamente, y quizás con mayor énfasis la Resolución General 970 en particular luego de las modificaciones que trajo la Resolución General 1705, publicada el día 26 de julio de 2004, han encorsetado fuertemente la voluntad fiscal en este aspecto.

La reglamentación ha preferido eliminar toda discrecionalidad de parte de la administración. El tratamiento de los regímenes de pago para deudores concursados se inscribe dentro de las potestades regladas en cabeza del ente recaudador, merced a una pétrea batería de disposiciones que implica poco menos que una inversión de las reglas del juego, dado que en la medida en que el organismo fiscal sólo aceptará aquellas propuestas que se adecuen

estrictamente a los términos previstos en la normativa reglamentaria, significa en los hechos la formulación, predispuesta por parte del propio acreedor y marginando toda negociación previa con el deudor cesante, de la única propuesta a la que prestará su conformidad.

## **B. Breve análisis de la Resolución General 970/01**

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

El segundo párrafo otorga idéntico tratamiento a las propuestas de acuerdo formuladas por terceros en el marco del procedimiento de salvataje, previsto por el artículo 48 de la LCQ.

No obstante que la reglamentación incluye también, en su tercer párrafo, a los contribuyentes y responsables en estado falencial que pretendan recurrir a la conclusión de la quiebra por avenimiento contemplado en el artículo 225 de la ley 24.522, centraremos nuestra atención en la hipótesis de concurso preventivo.

El artículo 2° de la Resolución General 970, detalla de modo general y para todas las hipótesis mencionadas, los créditos que deben incluirse en el plan de facilidades de pago, y que de acuerdo con esta norma, son aquellos que reúnan las siguientes condiciones:

- a) Verificados.
- b) Declarados admisibles o en trámite de revisión.
- c) En trámite de verificación por incidente.

El inciso d), incluye también a los “no reclamados en la demanda de verificación (no insinuados)”, y en este último supuesto podrán incluirse las siguientes obligaciones:

1. Deudas resultantes de declaraciones juradas no presentadas.
2. Deudas que denuncie el contribuyente.
3. Deudas resultantes de determinaciones de oficio en trámite.
4. Obligaciones en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial.
5. Saldos deudores provenientes de planes de facilidades de pago caducos.
6. Intereses resarcitorios, punitivos, actualizaciones y multas que correspondan.

Una primera dificultad que surge de la exigencia de incorporación al plan de facilidades de pago de todo este elenco de créditos, radica en el hecho de que sólo los créditos verificados o declarados admisibles en los términos del artículo 36 de la LCQ pueden ser destinatarios de la propuesta de acuerdo preventivo o de avenimiento en su caso.

Es necesario integrar esta norma con lo dispuesto en otras disposiciones del mismo cuerpo reglamentario.

Así, el artículo 6° de la Resolución 970, luego de la reforma operada por la Resolución 1705, aplicable a los deudores fallidos que pretendan recurrir al avenimiento, prescribe que: “cuando se trate de deudas que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, los responsables deberán, en el momento que resulte procedente, allanarse o desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso al de repetición, y hacerse cargo de las costas que pudieren corresponder”. Esta misma exigencia se encuentra contenida en el artículo 20 inc. c), respecto de los créditos privilegiados en el concurso preventivo. La solución para los créditos quirografarios es diferente como luego veremos.

Ello nos enfrenta con un imperativo de dudosa legalidad, y que más adelante analizamos, pero en principio cabe señalar, armonizando ambas disposiciones, que si se trata de créditos en trámite de verificación por incidente —supuesto contemplado en el inciso c) del artículo 2º—, el deudor debiera previamente allanarse o desistir a fin de obtener la referida inclusión.

¿Cuáles son los créditos contemplados en el inciso d) del mismo artículo?

La última parte de la norma, aclara con respecto a los créditos mencionados en este inciso que deberá previamente solicitarse la verificación, quedando a cargo del deudor las costas que eventualmente pudieran corresponder.

Si por definición se trata de créditos “no insinuados”, significa ello que ha culminado a su respecto el período de verificación tempestiva sin que se hubiera solicitado su verificación en los términos del artículo 32 de la LCQ.

Ello puede suceder básicamente por dos razones. O bien era factible este pedido de verificación, aunque no se llevó a cabo por incuria del organismo recaudador, quedando abierta la vía prevista por el artículo 56 de la LCQ, o bien se trata de créditos que se encuentran en curso de discusión administrativa o judicial y por esta causa no han podido ser objeto de verificación. Valen aquí las consideraciones vertidas en el capítulo correspondiente acerca de la aplicabilidad o no del fuero de atracción y del séptimo párrafo del artículo 56 de la LCQ luego de la reforma por la ley 26.086.

En orden al primero de los supuestos, es decir, aquellos créditos que pudiendo ser objeto de la solicitud de verificación no lo han sido, la redacción un tanto confusa pareciera trasladar la carga verificatoria —mediante demanda de verificación tardía, como vimos— en cabeza del concursado, siendo que el único legitimado para hacerlo es el Fisco, así como la distribución de las costas que, huelga señalar, no es disponible por el deudor en concurso.

En cuanto al segundo de los casos, esto es, si se trata de créditos que se encuentran en curso de discusión administrativa o judicial y por esta razón no pudieron ser objeto de verificación, no podrán serlo tampoco en esa oportunidad por la sencilla razón de que así lo diga la reglamentación, debiendo en todo caso aguardarse las instancias correspondientes.

Es decir que en ambas hipótesis, y a pesar de que la norma no lo dice en forma expresa el único camino para el cesante es allanarse o desistir de estas alternativas recursivas, aunque la última parte del inciso d) del artículo 2º sólo exige su verificación, aplicando las disposiciones que hemos visto y que así lo exigen, por cuanto no es legalmente factible incluir estas acreencias —no verificadas ni declaradas admisibles— mientras no se hubieran agotado las instancias respectivas. El caso de los créditos cuya verificación no fue solicitada es más llamativo, por cuanto el deudor tendría que allanarse en forma inmediata a la verificación tardía que debe promoverse por imperio de la citada disposición.

Con respecto a los créditos quirografarios contra el deudor en concurso preventivo, el artículo 39 in fine sólo exige desistir del incidente de revisión que por hipótesis se hubiera promovido contra el crédito fiscal declarado admisible. Nada se dice acerca de los incidentes de verificación tardía, y/o deudas en curso de discusión administrativa o judicial, y al parecer no existe esta exigencia de allanamiento o desistimiento a su respecto. Pero la obligatoriedad de su inclusión en el régimen de facilidades de pago por imperio del inc. d) del artículo 2º que venimos comentando, lleva por fuerza a adoptar el mismo temperamento, siendo que, otra vez, de otro modo se incluirían en la propuesta de acuerdo acreencias no verificadas ni declaradas admisibles.

El artículo 3º de la Resolución analizada refiere a los casos excluidos del régimen de facilidades:

- a) Aportes y contribuciones destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales.
- b) Cuotas destinadas a las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo.
- c) Retenciones y/o percepciones practicadas y no ingresadas.

- d) El impuesto integrado y los aportes y contribuciones de la seguridad social del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), establecidos por el Anexo A de la ley 24.977 y sus modificaciones, texto sustituido por la ley 25.865.
- e) Los aportes y contribuciones con destino al Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico o cualquier otra obligación que tenga origen en una relación de empleo de servicio doméstico.
- f) Tributos y multas cuya percepción estuviere encomendada al servicio aduanero, así como los importes que debieron ser restituidos al Fisco por haber sido pagados indebidamente por éste, en virtud de los regímenes de estímulo a la exportación regidos por la legislación aduanera con más los accesorios que correspondieren.
- g) Importes que deben ser restituidos al Fisco por haber sido reintegrados indebidamente por éste en el marco del régimen de devolución del impuesto al valor agregado por exportación.
- h) Las deudas incluidas en concurso preventivo que se hubiesen incorporado a planes de facilidades de pago establecidos en la Resolución General N° 4241 (DGI) y sus modificaciones.
- i) Intereses resarcitorios o punitivos, multas firmes, actualizaciones y actualizaciones de éstas, aplicables a los conceptos precedentes.

La Resolución General (AFIP) 1705, que introdujo sustanciales modificaciones a la Resolución 970, eliminó la exclusión que con anterioridad encabezaba el listado antecedente, de los aportes personales de los trabajadores en relación de dependencia que, en consecuencia, ahora también pueden ser objeto de inclusión en el plan de facilidades de pago, aunque con un régimen diverso establecido por aquella misma resolución (145).

El Título II de la Resolución General (AFIP) 970, se ocupa de los contribuyentes fallidos. Se trata, desde luego, de los mencionados en el tercer párrafo del artículo 1° del Título I, vale decir, aquellos que “soliciten por sí o mediante sus representantes legales la conclusión de la quiebra contando con el avenimiento de todos los acreedores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 225 de la ley N° 24.522...”.

El artículo 5° prescribe que los planes deberán ajustarse a las condiciones que se establecen en el Apartado B del Anexo II de la Resolución General N° 896, su modificatoria y complementaria, a cuyo efecto deberá optarse por las de alguno de los dos tipos de planes (regular o irregular). Este último cabe respecto de los contribuyentes que acrediten que su actividad es cíclica o estacional.

Aclara en su última parte que no se aceptarán solicitudes en las que se combinen condiciones de distintos tipos de planes.

Vale la pena aclarar que no obstante que la Resolución General 896 fue derogada mediante la Resolución General (AFIP) 1276/02, el artículo 13 de esta última mantiene su vigencia a los fines de la Resolución 970.

El Título III contiene el tratamiento de los planes de facilidades de pago para los contribuyentes en concurso preventivo, respecto únicamente de los créditos privilegiados, dado que como hubiéramos adelantado oportunamente, los créditos quirografarios tienen otro tratamiento.

El artículo 15 arrastra ya la primera dificultad interpretativa respecto de esta hipótesis en tanto prescribe que “cuando se trate de planes de facilidades de pago por créditos privilegiados, solicitados por contribuyentes que hubieran obtenido la homologación de un acuerdo preventivo, los mismos podrán ajustarse a las pautas que se fijan en el presente título y artículos concordantes”.

La norma alude a la solicitud de los planes de pago respecto de contribuyentes “que hubieran obtenido la homologación de un acuerdo preventivo”, siendo que para obtener dicha homologación es menester en primer lugar contar con la conformidad del ente recaudador.

Complica aún más la interpretación lo dispuesto por el artículo 21, en el sentido de que los contribuyentes que pretendan acogerse al plan, deben cumplir una serie de recaudos formales mencionadas por esta norma (presentación de un disquete con los conceptos y montos de cada una de las obligaciones adeudadas y el plan de

pagos solicitado, declaración jurada genera el programa aplicativo, formulario de declaración jurada 379, informando las condiciones y forma de pago resultantes de la aprobación y homologación del acuerdo propuesto, así como la efectivización de un pago a cuenta, entre otros) “dentro de los treinta (30) días corridos, contados a partir del día posterior al día hábil judicial de nota siguiente al de la homologación del acuerdo”.

Será recién con posterioridad a la observancia de dichas formalidades que los funcionarios facultados para ello autorizarán el plan de facilidades, resolución que será notificada con arreglo a alguno de los medios previstos en el artículo 100 de la ley 11.683.

Todo parece indicar que la norma no prevé el supuesto en que existiera propuesta de acuerdo para acreedores privilegiados, como autoriza el artículo 44 de la LCQ, sino la tan controvertida situación de los acreedores privilegiados —el Fisco en este caso— no comprendidos en el acuerdo preventivo, luego de su homologación.

Con posterioridad a la reforma de la ley 24.522 la suerte de estos acreedores se encuentra prevista en el artículo 57, al establecer que: “los acreedores privilegiados que no estuviesen comprendidos en el acuerdo preventivo podrán ejecutar la sentencia de verificación ante el juez que corresponda, de acuerdo con la naturaleza de sus créditos. También podrán pedir la quiebra del deudor de conformidad a lo previsto en el art. 80, párr. 2°”.

Con anterioridad a esta norma la doctrina debatía en qué momento estos acreedores, marginados de la propuesta de acuerdo, recuperaban sus acciones individuales. Recuerdan Marcelo Barreiro y Javier Lorente que luego de un lento proceso evolutivo la jurisprudencia llegó a determinar que los acreedores privilegiados no incluidos en el acuerdo no estaban sometidos a él, y recobraban el ejercicio de sus acciones individuales, pudiendo ejercer las “acciones legales” necesarias, incluso pedir la quiebra” (146), lo que finalmente se plasmó en la reforma.

Es decir que a fin de evitar que el acreedor fiscal privilegiado —que luego de la homologación del acuerdo preventivo ha recuperado sus acciones individuales—, persiga la ejecución de la sentencia o pretenda solicitar la quiebra, deben observarse las condiciones impuestas por la normativa.

De modo similar al caso del contribuyente en situación de quiebra, las condiciones del plan de facilidades son aquellas reguladas en el Apartado B) del Anexo II de la Resolución General N° 896, sus modificatorias y complementarias, valiendo la misma aclaración que formuláramos en orden a la supervivencia de esta norma no obstante su derogación.

Arribamos así al tratamiento de los créditos quirografarios en el concurso preventivo, reservado en el Título V de la Resolución General. El artículo 39 establece lo siguiente “En el caso que se ofrezca un acuerdo preventivo para créditos quirografarios, entre los que se encuentre el de este organismo, y a los efectos de considerar la posibilidad de prestar conformidad al mismo, la propuesta deberá observar los siguientes requisitos:

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

El artículo que le sigue aclara que la petición respectiva deberá formalizarse mediante la presentación de una nota, en carácter de declaración jurada, ante la dependencia que tenga a su cargo la representación legal del organismo —de conformidad con el artículo 46 corresponde intervenir a aquella dependencia en la que el contribuyente se encuentre inscripto— con una antelación no inferior a veinte días hábiles a la fecha de vencimiento del período de exclusividad.

### **C. La categorización de acreedores en el artículo 41 de la LQC. La creación de una categoría especial para el crédito fiscal**

La creación de una categoría especial para los créditos fiscales, en el marco de lo previsto por el artículo 41 de la LCQ, fue la solución a la que echó mano la doctrina a fin de dar respuesta a la rigidez de la norma comentada, permitiendo de este modo que el concursado pudiera ofrecer condiciones distintas al resto de sus acreedores.

Ciertamente que la introducción de la categorización por imperio de la ley 24.522, recibida con tanto beneplácito por los comentaristas de la reforma, resultó quizás sin haberlo previsto, una pieza fundamental en este aspecto, pues de otro modo se hubiera dificultado enormemente la homologación de los acuerdos preventivos debido a la significativa participación en el pasivo concursal que suele informar a los créditos fiscales.

La categorización por separado del organismo fiscal —rectius, del crédito fiscal— no ha encontrado en general objeciones doctrinarias ni jurisprudenciales, por cuanto hay consenso en que cumple con los parámetros de razonabilidad contemplados en el artículo 41 de la LCQ. La misma existencia de la reglamentación que condiciona la aceptación de las propuestas de acuerdo otorga fundamento suficiente a la formación de una categoría especial para estos créditos.

La modificación del artículo 52 de la ley 24.522 por medio de la ley 25.589, introduciendo el “cramdown power” si bien plantea un diverso escenario, al permitir (?) al juez la homologación del acuerdo e imponerlo a la totalidad de los acreedores quirografarios, no redundaría en auxilio del concursado en este particular, debido a la exigencia de contar con la aprobación de las tres cuartas partes del capital quirografario, que difícilmente pueda obtenerse debido a la ya señalada importancia relativa del monto de los créditos fiscales.

En los hechos la estrategia desplegada por el deudor en concurso supone la inclusión de los créditos del Fisco en una categoría aparte, a la que se ofrecerá como propuesta de pago, en los términos del artículo 43 de la LCQ, la única que a la postre recibirá la aceptación del acreedor, esto es, la predispuesta por el artículo 39 de la Resolución General 970.

La jurisprudencia ha aceptado incluso más de una vez la creación ex post facto de la categoría omitida, es decir, luego de la oportunidad prevista por los artículos 41 y 42 de la LCQ (147). Ello se vincula con la exclusión del organismo fiscal de las mayorías previstas por el artículo 45, de lo que nos ocuparemos más adelante.

#### **D. El período de exclusividad y la acreditación de las conformidades a la propuesta de acuerdo**

Superado el primer obstáculo que supone la reglamentación, habiéndose formado una categoría separada a los fines de ofrecer a título de propuesta el plan de facilidades de pago cuyas condiciones fija el artículo 39 de la Resolución General, se evidencia un segundo inconveniente, tempranamente destacado por Guillermo Mosso (148).

Agudamente advirtió quien fuera el titular del Juzgado de Procesos Concursales N° 3 de la Provincia de Mendoza que: “El problema central es que ante la falta de previsión expresa de conformidad temporalmente hábil —es decir, antes del vencimiento del período de exclusividad— el acuerdo puede ser discutido. Por cuanto existe categorización, las mayorías deben lograrse en todas y cada una de las categorías (art. 45, primer párrafo LC). Si la de los acreedores fiscales faltare, queda campo abierto a una impugnación o, por lo menos, a la interpretación del sentido de una adhesión del deudor a un plan de pagos pero sin manifestación explícita del acreedor”.

En efecto, la reglamentación ninguna referencia trae acerca de la obligación puesta en cabeza del deudor en concurso de acompañar las conformidades por escrito en el término del artículo 43 de la LCQ, y sería posible que, producto de la demora propia de todo organismo estatal, se llegara tarde a la hora de prestarse la referida conformidad o bien no se efectuara nunca.

El mismo Mosso aventura la posibilidad de asignar un sentido positivo al silencio del organismo recaudador, suministrando algunas razones no del todo convincentes, aunque termina por inclinarse por la negativa, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 919 del Código Civil y la ausencia en el caso de una obligación legal de expresarse en cabeza del Fisco —esto último no tan cierto como veremos—.

Esto recuerda de algún modo el debate en torno a la autorización previa de la mayoría simple del capital quirografario verificado y declarado admisible a los fines de ejercer la acción del artículo 119 de la LCQ, habiéndose descartado, con razón, que pudiera interpretarse el silencio con un sentido positivo, lo que

“supondría una interpretación exorbitante y claramente sustitutiva del régimen de manifestación expresa de voluntad que exige la ley, por otro basado en el consentimiento ficto (art. 919 del Cód. Civil)” (149).

Flavia Melzi, bien que reconociendo que podría existir colisión con este último artículo, argumenta sobre la base de la analogía de esta situación con la que se da cuando el concursado hace pública su propuesta de acuerdo (150), citando en apoyo de esta solución el dictamen DAL 8/96 (151). Sin embargo el único alcance de este dictamen es, desde nuestra óptica, el compatibilizar la disposición inserta en la —posteriormente derogada— Resolución 3762 con las modificaciones operadas en el viejo sistema de la ley 19.551 mediante la ley 24.522.

y es que el artículo 24 de aquella Resolución establecía que la nota de solicitud de acogimiento al plan de facilidades de pago debía presentarse con una anticipación de treinta días a la realización de la “junta de acreedores”, que como es sabido fuera suprimida en la ley 24.522. En razón de ello el dictamen resuelve que, en cuanto a la forma en que esa Dirección debe prestar el consentimiento, deberán recogerse los lineamientos del artículo 45 de la nueva ley, vale decir, mediante conformidad acreditada por declaración escrita con firma certificada, hasta el día del vencimiento del período de exclusividad. Pero de ello no se sigue que el ente recaudador tenga la obligación legal de expedirse, sino tan solo que, en caso de prestar su conformidad, deberá ajustarse al nuevo procedimiento contemplado en la Ley de Concursos y Quiebras.

Que el Fisco no tenga obligación legal de expedirse —como señala Mosso, abrigando dudas sobre la aplicabilidad del artículo 919 del Código Civil— no nos parece correcto frente a lo dispuesto por los artículos 1° inc. F) apartado 3 y 28 de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo, y el artículo 71 de su decreto reglamentario 1759/72, que en conjunto consagran el derecho subjetivo del administrado de obtener de la Administración una resolución expresa (152), como expresión del derecho de peticionar a las autoridades consagrado por el artículo 14 de la Constitución Nacional. Sucede que los medios previstos por la legislación (153) para conjurar la inactividad de la administración frente al pedido del particular del dictado de una decisión positiva —en este caso, otorgando o no conformidad al acuerdo—, devienen ineficaces en el escaso marco temporal con que cuenta el deudor para acompañar las conformidades al expediente. Por lo demás, siendo cierto que sólo podría asignarse al silencio sentido positivo en los casos expresamente previstos, ello no es por aplicación del artículo 919 del Código Civil, sino en virtud de lo dispuesto por el artículo 10 de la ley 19.549 que regula los efectos del silencio de la administración.

Con todo, el principal escollo no es sólo el sentido que quepa asignar al silencio guardado por la representación fiscal, sino que la Ley de Concursos y Quiebras exige una formalidad especial, en el sentido de acompañar el texto de la propuesta con la conformidad acreditada por declaración escrita con firma certificada por autoridad administrativa, en el caso de los entes públicos. Aún considerando —erróneamente— que promedia tácita conformidad con la propuesta, es claro que no se habrían llenado los recaudos formales exigidos por la norma concursal.

De todas formas el inconveniente del que nos venimos ocupando no es tan significativo en la práctica, por cuanto por lo general, cumplidos los requisitos de la reglamentación, el Fisco otorga sin mayores dilaciones la conformidad, del modo previsto por el artículo 45 de la LCQ. Claro está que no siempre es así.

#### **E. De la exigencia reglamentaria de desistimiento, allanamiento y renuncia**

La parte final del artículo 39 de la Resolución General 970, modificado por la Resolución General 1705, sienta una exigencia acerca de la cual ya habíamos discurrido, prescribiendo que: “en caso de que el contribuyente hubiera iniciado un incidente de revisión de la deuda oportunamente declarada admisible, a los efectos de la adhesión al presente régimen, deberá desistir y renunciar a toda acción o derecho respecto de aquél, incluso el de repetición, asumiendo las costas que pudieran corresponder”. Señalamos oportunamente que no existe una expresa referencia a los incidentes de verificación tardía, y/o deudas en curso de discusión administrativa o judicial, pero atento la obligación de incluirlas en el régimen de facilidades de pago en virtud del inc. d) del artículo 2 de la misma resolución, no queda otra opción que adoptar el mismo temperamento a su respecto.

Ahora bien, el imperativo reglamentario no podría adoptarse derechamente sin tropezar con algunas dificultades, pues prescindiendo de la conveniencia o no de esta disposición, no está de más recordar —como ya lo hemos hecho en otros pasajes de esta obra—, que la verificación de créditos no importa un juicio del deudor contra el

concurado, debido a la naturaleza eminentemente inquisitiva del proceso concursal, y por ello la autocomposición, característica de los procesos dispositivos, está en principio excluida (154).

Esta es precisamente una de las razones esgrimidas por quienes han sostenido la ilegalidad de la resolución y por ende la exclusión del cómputo del pasivo del crédito fiscal, alternativa que más adelante abordamos en detalle.

La normativa reglamentaria no explicita cuál es la situación en caso de que el incidente de revisión hubiera sido promovido por el Fisco cuando el crédito resultara admitido parcialmente. Esta cuestión, sin embargo, recibió tratamiento de parte de la Comisión de Enlace AFIP-DGI/CPCECAB, llegándose a la conclusión de que sería conveniente autorizar que en los casos en que el crédito fiscal hubiera sido declarado admisible se incluya la porción del crédito fiscal admitido mientras que una vez resuelto el incidente podría incluirse el resto de la deuda peticionada en otro plan de pagos (155).

## **F. La exclusión del crédito fiscal del cómputo de las mayorías**

La posibilidad de excluir el crédito fiscal de las mayorías necesarias a los fines de la obtención del acuerdo preventivo ha merecido un extenso tratamiento doctrinario al que poco puede contribuirse, quizás tan sólo intentando sistematizar las distintas vertientes en uno u otro sentido.

Cualquier intento serio de abordar la problemática relativa a la exclusión de un acreedor de las mayorías legales debiera comenzar por una obligada referencia a la naturaleza jurídica del acuerdo preventivo y de la masa de acreedores, así como a la cuestión del denominado “voto concursal”, como mera conformidad a la propuesta de acuerdo o como expresión de un negocio colegial o colectivo.

Sin embargo, un análisis completo de ello excedería el propósito de esta obra, que tan sólo tiende a resaltar algunos aspectos tributarios imbricados en el régimen concursal.

Bástenos decir que pese a lo atractivo de las teorías contractualistas sobre la esencia del concordato, al modo en que fueran desarrolladas especialmente por la doctrina francesa e italiana, en un intento por explicar el por qué de la sumisión de la minoría disidente a los términos del acuerdo, terminan en su mayoría confluyendo en la discutible consideración de la masa de acreedores como una suerte de figura comunitaria —v.gr. la “comunidad calificada” de Rocco (156)—, cuando no derechamente en otorgarle personalidad moral, como lo hicieron Lyon Caen y Renault, y Bonelli, entre otros (157).

Ya entre nosotros, el recordado Adolfo Pliner (158), se alzaba contra la consideración como sujeto de derecho de la masa de acreedores, transcribiendo la gráfica expresión de Ferrara, para quien “la unión de los acreedores sólo tiene por objeto la guerra”. Decía Pliner que la masa de acreedores, en su concepción estática, “no es más que una agregación de acreedores individuales, sin significación procesal” resaltando que incluso desde el punto de vista dinámico, encarnada en la junta de acreedores, no resulta sino “un rodaje, una pieza del sistema normativo de la falencia, en la que se comporta como un órgano del proceso en actuación armónica con los demás. No es un sujeto de derecho.” La eliminación de la junta de acreedores viene aún más en apoyo de esta postura.

Por esta razón es que dejamos en claro que no obstante que aludiremos en más de una oportunidad a la exclusión del “voto” ello importa tan sólo una licencia del lenguaje, pues malgrado la autorizada opinión de prestigiosa doctrina (159) debemos coincidir con la mayoría en que nada existe en la conformidad de los acreedores exigida por el artículo 45 de la LCQ que pueda asimilarse al voto emitido en el seno de un ente colectivo, tendiente a la formación de su voluntad. No se trata en puridad de vedar el derecho a participar en un acto de naturaleza colegial, sino tal como lo expresa el artículo 45 de una “exclusión del cómputo” de determinados créditos en la mayoría necesaria para la homologación del acuerdo preventivo.

### *1. Antecedentes. Los casos de acreedores excluidos del cómputo de las mayorías legales*

Partiendo de la completa ausencia de exclusiones del viejo Código de Comercio, y pasando por la primera prohibición contenida en la ley 4156 respecto del cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, y sus cesionarios, hasta que la ley 24.522 introdujo, bien que en forma insuficiente,

algunas hipótesis de exclusión respecto de sociedades, hasta el momento relegadas, la óptica siempre ha sido puesta en el voto “complaciente”.

Desde un primer momento la aparente taxatividad del elenco de excluidos estuvo en tela de juicio. La ley 19.551, todavía enfocada desde la óptica del comerciante individual no traía disposición alguna en materia de sociedades. La ley 24.522, subsanó sólo en parte esta carencia, pues amén de la prohibición de voto de los parientes del concursado, dispuso que “tratándose de sociedades no se computan los socios, administradores y acreedores que se encuentren respecto de ellos en la situación del párrafo anterior. La prohibición no se aplica a los acreedores que sean accionistas de la concursada, salvo que se trate de controlantes de la misma”.

Como advierte Maffía (160), la nueva ley “vio” el problema de las sociedades, aunque no en toda su dimensión. Tal cual puede apreciarse, en el caso de las relaciones de control, sólo ha excluido del cómputo a los casos de control interno mayoritario o de derecho, dejando fuera no sólo el control interno minoritario o de hecho, sino el control externo, o el obtenido merced a otros vínculos negociales (161), entre otras hipótesis.

Curiosamente, el doctor Rivera, quien fuera uno de los autores de la ley 24.522, al pronunciarse como magistrado en autos “Del Atlántico” (162) y bajo el imperio de la ley 19.551, que no traía disposición alguna, descartó la posibilidad de que tres sociedades concursadas, vinculadas entre sí, de tal modo que configuraban un “conjunto económico”, pudieran votar en la junta de las otras. Pero la redacción que se otorgó al artículo resultó a la sazón un poco más estrecha.

Posteriormente, el elenco de excluidos por sospecha de connivencia se fue ampliando pretorianamente, hasta abarcar por ejemplo a la acreedora adquirente de obligaciones negociables a través de la controlante de la controlante —control indirecto—, así como a la controlada (163), en el convencimiento de que: “las relaciones negociales actuales inclinó a la doctrina a una interpretación finalista de la norma en el sentido de que la exclusión resulta procedente incluso en algún caso no contemplado expresamente por la ley, pero que guardan una directa relación con la finalidad de la prohibición, sin que ello implique incurrir en generalizaciones arbitrarias y cuando pudiera verse afectado el interés de los acreedores minoritarios por un acuerdo aprobado en colusión por quienes tienen algún interés en favorecer al deudor” (164).

Como habíamos adelantado, en la economía de la norma el “voto hostil” no tiene cabida. Sin embargo, merced a la labor de alguna jurisprudencia se han ensanchado los contornos del instituto de la exclusión también en este sentido, aunque hubo de recurrirse a otras disposiciones legales, en el convencimiento de que el artículo 45 de la LCQ, sólo contempla las hipótesis de sospecha de complacencia o ausencia de libertad para aceptar o rechazar la propuesta de acuerdo. Los fundamentos, sin embargo, adolecen de mayor debilidad.

Fuera del caso del Fisco, son conocidas las hipótesis en que se debatió en la justicia la exclusión del cómputo de un acreedor considerado hostil. En “Equipos y Controles” (165), la concursada pretendió la exclusión del voto de Fisher Controls Ltd. y demás sociedades del grupo, con fundamento en la situación de competencia en que se encontraba dicho acreedor, y echando mano de las disposiciones de la ley 25.156. Admitida que fuera por el Juez de Primera Instancia, Eduardo Favier Dubios (h.), y desechada por la Cámara, el pronunciamiento de alzada contó con la disidencia del Juez Monti. En opinión del magistrado, “la inteligencia estricta que suele predicarse en punto a las causales de exclusión de voto de ciertos acreedores en el concurso, no puede conducir a hacer de ellas un *numerus clausus* que impida correlacionar esa regla con otras normas del ordenamiento jurídico dentro o fuera del propio régimen concursal. En especial si se trata de normas cuya incidencia no podría postergarse en tanto reflejen principios indisponibles, imperativos y vinculantes para los jueces por ser inescindibles del orden público, la moral, la buena fe y las buenas costumbres, que ellos deben resguardar (arts. 21, 502, 530, 542, 872, 953, 1047, 1071, concs. del Código Civil)”.

Otro caso paradigmático es “Telearte S.A.” (166), donde se hizo efectiva la exclusión del cómputo de las mayorías de los acreedores integrantes del denominado “Grupo Telefónica”, temperamento apoyado en la manifiesta hostilidad y comprobada competencia de parte del acreedor, que condujo al magistrado de grado a considerar la negativa a la aceptación de la propuesta de acuerdo como resultado de un ejercicio disfuncional e irregular del derecho, en los términos del artículo 1071 del Código Civil.

## 2. *El caso del acreedor fiscal*

De un tiempo a esta parte, un sector de la doctrina ha propugnado la exclusión del organismo fiscal de la base de cómputo de las mayorías, y así se ha plasmado en algunas decisiones judiciales.

Con respecto a estas últimas, y si bien han sido esgrimidas por los partidarios de la exclusión en apoyo de su postura, cabe reconocer que han contado con una pobre fundamentación, más bien pragmática, y en puridad no podríamos afirmar que se trate de verdaderos casos de exclusión del cómputo de las mayorías —pues no se le ha impuesto al Fisco el acuerdo alcanzado con el resto de los acreedores—, sino de la creación judicial, posterior a la oportunidad prevista por el artículo 41 de la LCQ, de una categoría especial para el ente fiscal, considerando suficiente el acogimiento al plan de facilidades de pago. Fue más bien una comprensible reacción judicial a los inconvenientes generados por la reglamentación y a los que nos hemos referido y en particular un modo de “rescatar” al deudor en concurso que por descuido o inadvertencia hubiera omitido categorizar por separado el crédito del Fisco.

En efecto, en la generalidad de los casos resueltos por la justicia y en los que fuera admitida la petición de excluir a la AFIP de la base de cálculo de las mayorías exigidas por el artículo 45 de la LCQ, el concursado no había efectuado aquella categorización por separado del ente recaudador, pese a que había formulado solicitud de acogimiento al régimen de facilidades de pago contemplado por la reglamentación vigente.

En tales circunstancias, y sin abundar mayormente en el análisis en torno a la taxatividad o no del artículo 45 de la LCQ, se hizo mérito de la ausencia de gravamen para el Fisco, quien a la postre podría percibir su acreencia en los términos de dicha reglamentación.

Así lo resuelto en el precedente que posiblemente diera el puntapié inicial, dictado por la sala D de la Cámara Nacional en lo Comercial, en autos “Inflight” (167). Sintomáticamente, el mismo tribunal revirtió posteriormente su postura. En esa oportunidad, la concursada había anunciado que se acogería al plan de facilidades de pago establecido por la entonces vigente Resolución General 4241/96, omitiendo la categorización diferenciada del acreedor fiscal. Dijo la Cámara que “Frente a ello, no excluir a dicho organismo del cómputo del capital para la determinación de las mayorías necesarias para obtener la homologación del acuerdo que se proponga a los acreedores, implicaría tanto como incluir a acreedores que de antemano están imposibilitados de analizar sin condicionamientos las diversas propuestas de pago que pudiera formular la deudora; lo cual conduciría a una notable contradicción con todo el sistema, no admisible por ende por el tribunal concursal”. Ninguna referencia hay al artículo 45 de la LCQ y su doctrina.

Especial consideración merece el siguiente argumento desplegado en la sentencia: “la exclusión del crédito mencionado en el cómputo de las mayorías está orientada a evitar que la apelante impida la obtención del acuerdo, cuando su acreencia, de acuerdo al régimen legal establecido por ella misma, solo podrá ser percibida —una vez homologado el acuerdo— con arreglo al plan de facilidades de pago dispuesto por ese régimen legal”. En rigor de verdad, en una correcta hermenéutica la reglamentación no exige respecto de los créditos quirografarios, tal como lo hemos visto, que el acuerdo hubiera obtenido homologación judicial para que el Fisco manifieste su conformidad con la propuesta. Claramente el artículo 39 de la Resolución General 970/01 enuncia la “posibilidad de prestar conformidad” a la propuesta de acuerdo preventivo. Así lo establecía igualmente el artículo 24 de la Resolución General 4241/01, vigente en aquel momento. Por lo demás, ya tuvimos oportunidad de señalar que cuando el artículo 15 de la actual reglamentación refiere a los contribuyentes “que hubieran obtenido la homologación de un acuerdo preventivo”, no alude a los créditos quirografarios, sino a la porción privilegiada del crédito fiscal, no comprendida en el acuerdo preventivo, y que se encuentra en la situación prevista por el artículo 57 de la LCQ.

Finalmente, concluye la sentencia: “Es cierto que en ocasión de categorizar, la concursada no incluyó a ese organismo en una categoría separada. Sin embargo, no se advierte el gravamen material que se seguiría de adoptar la solución antedicha, siendo que de esa manera la recurrente tendrá la posibilidad de percibir la totalidad de su crédito de acuerdo al régimen jurídico de referencia, y podrá participar —va de suyo— en la eventual distribución que se lleve a cabo en una hipotética quiebra”.

Como puede observarse, la exclusión del ente recaudador no significó la imposición del acuerdo preventivo, sino un modo de sortear la omisión del concursado que no había creado una categoría especial para los créditos fiscales, pero que a la vez se había adherido al régimen de facilidades de pago previsto por la reglamentación.

En el mismo sentido se expidió la sala C de la Cámara capitalina de comercio (168).

En otras oportunidades, bien que desechando la petición de exclusión del crédito fiscal de las mayorías legales, se dio curso a la petición subsidiaria de categorización por separado del organismo recaudador (169).

La sala D de la misma Cámara, tal como anticipamos, volvió sobre sus pasos en “Comercial Mendoza S.A.” (170). El basamento fáctico no difería de aquel que desembocara en la decisión recaída en “Inflight”. El concursado había adelantado su intención de someterse al plan de pagos previsto en la Resolución General. Al igual que en este precedente, omitió además categorizar en forma separada al crédito del Fisco. Contrariando su anterior temperamento, y ahora sí, haciendo referencia al artículo 45 de la LCQ, destacó el tribunal que: “la cuestión no pasa por discutir si el art. 45, LCQ, tiene o no carácter taxativo, pues es evidente que lo tiene más allá de que algunas de las exclusiones que determina pudieran admitir una cierta interpretación extensiva en tanto se respete su ratio legis (que lo es, pura y exclusivamente, la exclusión del denominado voto complaciente), como podría ser el caso del concubino, por su asimilación a la situación del cónyuge; y más allá de que, eventualmente, puedan ser admitidas otras exclusiones con fundamento normativo distinto. Pero tratándose de la situación de la AFIP, su exclusión del voto significaría una abrogación de la ley, pues condicionaría la participación de dicho acreedor a la exclusiva voluntad del concursado, quien lo eliminaría del elenco de los votantes con solo no categorizar especialmente al respectivo crédito fiscal. A la vez, ello importaría incumplimiento de las previsiones del art. 45, LCQ, que requiere considerar la suma ‘total’ de los créditos verificados y declarados admisibles”.

A simple vista, un giro copernicano en torno a este punto, aunque la creación por el propio tribunal de una categoría aparte para el crédito fiscal y la orden de dictar una nueva resolución del artículo 42 de la LCQ dirigida al juez de grado, denotan que el resultado final no ha variado en mucho.

En doctrina, se ha planteado más de una vez el recurso a la exclusión del cómputo del crédito de la hacienda pública. Hemos visto que el fundamento difícilmente pueda encontrarse en el artículo 45 de la LCQ.

Se han ensayado otras razones. El hecho de que la normativa fiscal despeje todo tipo de negociación con el deudor no nos parece definitivo, aunque ha sido resaltado en más de una oportunidad. En este sentido el doctor Mosso ha señalado que “ (...) por ser tan ‘diferente’ cual prácticamente ajeno al acuerdo —puesto que ni contribuye a formarlo y se pretenden condiciones solutorias ajenas al mismo—, debe ser considerado conforme a su forma de operar, dejándolo fuera de discusión, que es lo que quiere en el fondo el acreedor fiscal. Corresponde, pues, excluirlo del cómputo de las mayorías de personas y capitales a los efectos de la obtención del concordato. Con ello, además se otorgaría un efecto neutro a esas acreencias cuyo titular expresó inequívocamente a través de la formulación de sus propios planes de pago, su decisión de no participar del período de exclusividad ‘cortándose solo’ (...)” (171).

La propuesta resulta atractiva. Sin embargo, no alcanzamos a percibir una diferencia tal que justifique la pretendida exclusión, entre el comportamiento del Fisco y el de un acreedor común que anticipe al concursado que sólo aceptará determinados parámetros de acuerdo, condicionando así la propuesta. O más bien, la única diferencia radica en que el Fisco adopta este temperamento anunciándolo en forma previa y generalizada. La intransigencia del acreedor es una circunstancia que por sí sola no habilita considerar su exclusión del cómputo de las mayorías. Sin ir más lejos, la propia Ley de Concursos con la modificación de la ley 25.589 al artículo 52, contempla precisamente la única hipótesis en que el legislador ha prestado relevancia a dicha intransigencia para imponer el acuerdo al acreedor disidente.

Parte de la doctrina ha encontrado en el abuso del derecho el fundamento de la exclusión del voto en ciertas hipótesis (172). Hemos adelantado un ejemplo de este temperamento en la transcripción del voto de la minoría en “Equipos y Controles S.A.”, así como en el extenso desarrollo argumental del doctor Köliker Frers al dictar sentencia en “Telearte S.A.”

Pese al loable propósito de superar las penosas consecuencias derivadas del control de facto que el Fisco suele ejercer respecto de las posibilidades de negociación del deudor, favorecido por la ya señalada relevancia en la conformación del pasivo, difícilmente resulte plausible decir que nos encontramos frente a un caso de abuso del derecho.

En primer lugar por lo que ya hemos destacado. La propia ley concursal admite que el juego de las mayorías obste a la celebración del acuerdo y tan sólo ha previsto el modo de enervar la oposición de una minoría, que no acierta superar el veinticinco por ciento (25 %) del pasivo.

Incluso en el marco de figuras de tipo comunitario donde se adoptan decisiones por el principio de las mayorías —ya dijimos que no hay tal comunidad en el concurso—, la teoría del abuso del derecho es esgrimida por uno de los autores de la reforma de la ley 17.711 al Código Civil, no para impedir la dictadura de la mayoría, sino precisamente para poner coto a maniobras de la minoría que con su actitud renuente obstaculiza la deliberación. Así, frente a lo dispuesto por el artículo 2703 del Código Civil que exige la reunión de la totalidad de los condóminos para la toma de decisión acerca del régimen de administración de la cosa común, advierte Borda que “carece de toda lógica que la inasistencia del condómino tenga una trascendencia que no tendría la disidencia del mismo condómino frente a la mayoría, de haber concurrido al acto (...) De lo que se trata es de que el condómino renuente no pueda de mala fe o con una actitud obstruccionista impedir el juego de la mayoría, tal como lo quiere la ley” y no duda en calificarlo como un “verdadero abuso del derecho” (173).

Y es que en definitiva, de otro modo, carecería de sentido el mecanismo de mayorías y sería más expeditivo que el Juez directamente decidiera si homologa o no la propuesta prescindiendo de la opinión de los acreedores (174).

En segundo lugar, observamos algunos inconvenientes en la aplicación de la teoría del abuso del derecho cuando se presta atención a cuáles son las consecuencias de un acto calificado de abusivo. Tratándose en última instancia de un acto ilícito, conlleva así esta calificación el despojar de toda virtualidad al acto desviado, desmantelando sus efectos (175). Pensamos que en ocasiones la doctrina se deja engañar por la comodidad de expresión a la que hacíamos mención cuando consentíamos en nominar con el término “votación” a la conformidad prestada por los acreedores. Incluso autores que se han manifestado contrarios a la consideración del “voto” como un acto colegial, se han visto atrapados por esta expresión. y es que no ha habido aquí voto propiamente dicho, sino mera conformidad o no con una propuesta de acuerdo. Si las consecuencias del abuso del derecho consisten en la privación de los efectos del acto juzgado abusivo y por ende ilícito, ¿cómo decir que el voto es nulo, siendo que no ha existido como tal? El voto de la minoría en “Equipos y Controles S.A.” es un buen ejemplo de ello al decir textualmente que: “si en la emisión de voto se percibe una infracción a tales normas y principios, la consecuencia no puede ser otra que la ineficacia de dicho acto, como acto jurídico que es (art. 18 C. Civil) situación que conduce a la exclusión del cómputo de ese voto, que es precisamente su efecto propio (art. 1050, C. Civil), más allá de otras consecuencias que puedan derivarse de él, tanto en el ámbito administrativo como jurisdiccional (art. 1056, C. Civil)”. El artículo 45 de la LQC contiene una “sospecha” de parcialidad respecto del elenco de excluidos, cuya participación prefiere la ley descartar ex ante, aun sin conocerse a ciencia cierta cuál será su temperamento en relación con la propuesta, temperamento que tan sólo puede presumirse. La norma se asienta sobre el sospetto di frode e il timore della pieta familiare (176) o la presunción de la ley acerca falta de libertad, en otros casos diversos a los fundados en el parentesco, para elegir entre aceptar o rechazar el concordato.

En contraste, el artículo 1071 del Código Civil —que requiere de la configuración de un acto abusivo—, difícilmente pueda venir a cumplir una función similar, siendo que no estamos en presencia de un voto emitido que reste nulo en virtud de su contrariedad con los fines de la norma que acuerda este derecho. Por esta razón es que siquiera entramos a analizar si puede haber o no en ciertos acreedores un fin contrario a los intereses ora del concurso, ora de la masa, o bien de la comunidad como ha sido señalado en ocasiones, por cuanto aún de existir dicha contrariedad no será sino luego del vencimiento del período de exclusividad cuando queda revelada la conducta seguida por el acreedor. A menos que utilicemos la norma como una herramienta preventiva, no ya para provocar la ineficacia de un acto ejecutado sino al modo de una tutela anticipada frente a un abuso futuro que el juez entiende probable en base a determinadas circunstancias de hecho.

Podría quizás argumentarse en apoyo de este temperamento, que el acreedor fiscal anticipa su voluntad pues ella se encuentra atada a lo preestablecido por la normativa reglamentaria. Sin embargo, dicha reglamentación —y con total prescindencia del acierto o no de sus disposiciones— no necesariamente puede considerarse como contraria a los fines que inspiraran el derecho concedido al acreedor de aceptar o rechazar la propuesta de concordato. En particular toda vez que no prescribe que el Fisco rechazará la propuesta de concordato en todos los casos, en virtud de una particular animosidad contra el concursado, sino tan sólo que aceptará una propuesta

de determinado tenor, como condición necesaria para manifestar su conformidad. Ello en los hechos podría significar la frustración del acuerdo, pero no es algo que podamos aseverar con anterioridad.

Otra cosa muy diferente es el desprecio que denota la reglamentación por la implementación de mecanismos más flexibles de negociación de la deuda tributaria, cuestión emparentada, como habíamos adelantado, con el viejo apotegma de la indisponibilidad del crédito fiscal.

Este postulado —se ha señalado— implica una prohibición de disposición sobre el resultado de la obligación tributaria, es decir, sobre un derecho adquirido y cierto, dado que ésta ha nacido y ha sido liquidada con arreglo a lo dispuesto por el ordenamiento, pero no constituye un principio absoluto, sino que pueden existir determinados intereses que amparen su derogación (177). Admite esta doctrina que atento el carácter *ex lege* y el interés público tutelado, resultaría prohibido cualquier acto de disposición de la administración no consentido expresamente por ley. Mas el legislador habilita en ocasiones a la Administración, estableciendo diversos niveles de autorización normativa, al no ser siempre necesaria una disposición con rango de ley, suministrando el ejemplo, precisamente, de los convenios concursales en España, para los que basta una simple autorización del órgano competente de la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria).

En nuestro derecho, una de las objeciones de mayor peso a las facultades de negociación de la administración fiscal se encuentra en el artículo 841, inciso 2) del Código Civil, en cuanto proscribió celebrar acuerdos transaccionales a “los colectores o empleados fiscales de cualquier denominación en todo lo que respecta a las rentas públicas”. Remitimos sobre este punto a la completísima obra del doctor Osvaldo J. Casás (178). Refiriendo a esta norma se destaca que “la aludida prohibición contenida en el Código de fondo —si fuera éste el único obstáculo para su adopción y en tanto el derecho común por nuestro ordenamiento constitucional no tiene rango superior a la ley ordinaria—, bien podría removerse mediante un nuevo dispositivo legal sancionado por el Congreso acogiendo el instituto en el orden federal, caso en el cual la norma civil sólo representaría un valladar respecto de lo que pudieran predicar sobre el punto las legislaturas provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o los municipios de provincia” (179).

En esta inteligencia, y en particular sobre el problema que nos convoca, creemos que el dispositivo del artículo 32 de la ley 11.683 que mencionáramos al comienzo de este apartado, avienta toda discusión al respecto, pues no existen dudas de que la previsión legislativa que debe existir para permitir la “disposición limitada” de la obligación tributaria de parte de la administración se encuentra presente en nuestro régimen positivo.

En efecto, la norma autoriza el “otorgamiento de facilidades especiales” respecto de la deuda privilegiada, facultando además al organismo fiscal a “votar favorablemente” las propuestas judiciales de acuerdos preventivos, con la única limitación de que se otorgue al crédito fiscal idéntico tratamiento que al resto de las deudas quirografarias, que como explicamos, constituye una rémora vinculada a la inexistencia en la legislación anterior de la categorización de acreedores.

En este contexto, pensamos que hubiera sido preferible la adopción por parte de la norma reglamentaria, de un mecanismo de mayor flexibilidad para evitar lo que a diario observamos y cualquier operador del derecho está en condiciones de confirmar, esto es, que el acreedor fiscal, debido a su habitual importancia relativa respecto del pasivo concursal, tiene en sus manos la suerte del concursado, frustrando las más de las veces la obtención de las mayorías necesarias para la homologación del acuerdo.

Resta todavía una reflexión, pues la rigidez de la reglamentación, que en ocasiones desemboca en la quiebra del deudor, pese a que no encaje en los moldes del artículo 45 de la LCQ o 1071 del Código Civil, puede contravenir el principio republicano de razonabilidad, contrariando los fines que inspiraran el dictado de la norma que reglamenta, en especial cuando el activo a liquidar luce insuficiente para la cancelación del pasivo, desde que el Fisco se expone a no percibir a la postre un céntimo. La razón recordaría aquello de *melior est re certa quam sperata victoria*.

En tal caso, precipitada la falencia como consecuencia de una regla autoimpuesta, de la que el mismo Estado no puede apartarse, parece éste correr la suerte de Dédalo, preso del laberinto por él mismo diseñado; cuándo devendrá irrazonable la aplicación de la restricción reglamentaria, es algo que dependerá de la apreciación judicial en el caso concreto. El punto IV del inciso b) del apartado 2 del artículo 52 de la LCQ, luego de la reforma de la ley 26.086 sienta una pauta que podría ser de alguna utilidad, si no fuera porque constituye

prácticamente un ejercicio adivinatorio estimar el eventual dividendo que pudiera obtenerse de la liquidación falencial, pero serviría quizás como punto de partida.

## Capítulo V

### El privilegio de los créditos fiscales en el concurso

SUMARIO: I. Antecedentes.— II. La regulación de los privilegios en la legislación concursal.— III. Tratamiento de los créditos fiscales de la ley 24.522. A. Créditos fiscales anteriores al concurso. 1. Créditos fiscales que recaen sobre bienes determinados. a. Del rango y extensión de los créditos fiscales dotados de privilegio especial. 2. Tributos que no recaen sobre bienes determinados. B. Créditos fiscales posteriores al concurso. Los gastos de conservación y justicia y la reserva de gastos.

#### I. ANTECEDENTES

Hace tiempo que la vieja polémica acerca de si los privilegios derivan del Código Civil o tiene su origen en la propia naturaleza del crédito tributario forma parte del pasado. Prestigiosa doctrina (180) había sostenido lo segundo, considerando que el privilegio constituye una de las características propias de la obligación tributaria, conservando las Provincias a este respecto los poderes no delegados a la Nación.

No menos destacados han sido algunos representantes de la doctrina que enarbolaran el criterio antitético (181), criterio que fuera además, desde un primer momento, la postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, expresada en estos términos: “Y toda vez que a tenor de lo establecido por el art. 3876, C. cit., el privilegio no puede resultar sino de una disposición de la ley, desechado que el que en el caso invoca la demandada tenga origen en las leyes provinciales, tampoco puede hallarlo en los principios de derecho público nacional. Pues éste, en lo que al punto interesa, se limita a reconocer que las provincias se dan sus propias instituciones y por ellas se gobiernan, de lo que, con arreglo también a lo resuelto en Fallos 209:487, no se desprende que les asista facultad para acordar privilegio alguno de los créditos provenientes de los impuestos cuya creación les corresponde” (182).

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires se había adherido en un principio a la doctrina que podríamos denominar “iuspublicista” y fue recién hace poco menos de veinte años que modificó su temperamento para adecuarse al de la Corte Federal (183).

En contraste con lo que hemos estudiado en torno a la prescripción de la deuda fiscal, las legislaturas locales exhibieron —en apariencia— mayor cautela en materia de privilegios y en general se abstuvieron de contemplar una regulación paralela a la del Código Civil. Sin embargo, el conflicto ha sobrevenido, sino en forma abierta producto de la colisión normativa, cuanto menos en los hechos, y de modo más subrepticio, a partir de las obligaciones que como agente de recaudación sientan en cabeza de los escribanos u otros sujetos las normas locales (184), así como de la pretendida solidaridad del sucesor particular de ciertos bienes, aspectos sobre los que volveremos.

Es así, conforme lo expresado y la opinión mayoritaria, que los privilegios sólo pueden tener su origen en las normas del Código Civil, y en el caso que nos ocupa, en la ley de Bancarrotas, cuya regulación se halla sustraída a las provincias. De esta forma lo entendió también el propio Vélez, cuando apartándose de la fuente básica en materia de privilegios, la ley Belga de 1851 y la obra de Martou, incorporó al Código Civil los privilegios del Fisco que eran considerados propios del derecho administrativo por la doctrina francesa, comentarista del Code (185).

#### II. LA REGULACIÓN DE LOS PRIVILEGIOS EN LA LEGISLACIÓN CONCURSAL

Los privilegios en situación concursal han tenido una historia compleja. La subsistencia de diversos regímenes en esta materia antes de la sanción de la ley 19.551, conducía a resultados disvaliosos. Los privilegios regulados en su antecesora, ley 11.791, sólo eran aplicables frente a la quiebra de los comerciantes; para los no comerciantes, había que estar al Derecho Común. La ley 19.551 se ocupó del “concurso civil”, haciendo el primer aporte para la unificación, sometiendo a los comerciantes y a los no comerciantes al mismo orden de privilegios, pero sin constituir un sistema completamente cerrado. La misma deficiencia se observa en la ley 24.522, que pese al optimismo de sus autores, quedó finalmente a mitad de camino. El artículo 239 prescribe en su primer párrafo que “existiendo concurso, sólo gozarán de privilegio los créditos enumerados en este capítulo y conforme a sus disposiciones”, exhibiendo la mentada pretensión de unidad. Pero el sistema tiene sus fisuras. Con relación a los privilegios contemplados por el artículo 241 inc. 4 de la LCQ —el correspondiente a la hipoteca, la prenda, el warrant, los debentures y las obligaciones negociables, con garantía especial o flotante—, la ley remite a los “respectivos ordenamientos” en lo que respecta a su rango y asiento (art. 243 inc. 2 LCQ). Por otro lado, el inc. 6) del artículo 241 remite a las siguientes normas: ley 20.094 (Ley de Navegación), ley 17.285 (Código Aeronáutico), ley 21.526 (Ley de Entidades Financieras) y ley 17.418 (Ley de Seguros), no sólo para determinar el rango de los privilegios en ellas contemplados (art. 243 LCQ), sino derechamente su existencia y extensión (art. 242 in fine LCQ).

### III. TRATAMIENTO DE LOS CRÉDITOS FISCALES DE LA LEY 24.522

Resulta sumamente adecuada a los fines docentes la clasificación efectuada por Kemelmajer de Carlucci, en una obra que no puede pasar desapercibida para el abordaje de este tema. Aludimos a Los Privilegios en el Proceso Concursal (186), acaso el tratamiento más completo que se haya realizado sobre el particular, donde la jurista mendocina distingue entre los tributos anteriores y posteriores al concurso, y dentro de los primeros, los que recaen sobre bienes determinados y aquellos que no. Seguiremos por ello este método en el convencimiento de su innegable aporte didáctico, aunque no compartamos todas sus conclusiones.

#### A. Créditos fiscales anteriores al concurso

##### 1. *Créditos fiscales que recaen sobre bienes determinados*

La cuestión del privilegio cobra sentido en tanto y en cuanto se trate de créditos por causa o título anterior al concurso y a ellos nos referimos en este apartado.

El artículo 241 inc. 3 de la ley 24.522 otorga privilegio especial a “los impuestos y tasas que se aplican particularmente a determinados bienes”. La Ley de Concursos se distancia en este aspecto del Código Civil, por lo menos de su letra. De acuerdo con el artículo 3879 del Código Civil “tienen privilegio sobre la generalidad de los bienes del deudor, sean muebles o inmuebles:... 2) los créditos del Fisco y de las municipalidades, por impuestos públicos directos o indirectos”. El artículo 3880 por su parte, incluye dentro de los créditos privilegiados sobre la generalidad de los muebles en su inc. 5) a los créditos a favor del Fisco y de las municipalidades por impuestos públicos, disposición sobreabundante a tenor de lo dispuesto por la norma mencionada anteriormente. El artículo 3901 también refiere a estos créditos al señalar que son postergados por los gastos hechos para la conservación de la cosa. Es decir que en principio, nuestro Código Civil sólo le asignó a los créditos del Fisco privilegio sobre la generalidad de los bienes del deudor.

Parte de la doctrina no concuerda con ello. Argañarás, al actualizar la obra de Salvat, sostuvo que cuando se trata de ciertas imposiciones, como la contribución territorial o la contribución por mejoras que sólo afectan a bienes singulares del contribuyente, sería impropio por ese motivo incluirlos entre los créditos fiscales con privilegio general (187). Highton, entre la doctrina contemporánea, sostiene que pueden darse casos en que tengan privilegio especial, siempre que se trate de tasas por servicios o mejoras atinentes a cosas determinadas o de impuestos directos y reales (188). Reconoce la autora que su postura es contraria a la de la mayor parte de la doctrina, aunque plasmada muchas veces en decisiones judiciales que en el marco de ejecuciones individuales consienten ingresar el privilegio del Fisco sin mayores explicaciones. No compartimos sin embargo las razones suministradas. Piensa Highton que la mención de los créditos fiscales en el inciso 2) del artículo 3879 del Código Civil —que se ocupa en su inciso 1) de los gastos de justicia—, autoriza imprimir la misma solución que para éstos tiene prevista, en el sentido de funcionar a un tiempo como créditos con privilegio especial o general,

según beneficien o no a un acreedor determinado. Desde nuestra óptica resulta sintomático que el Codificador no hubiera reproducido para los créditos fiscales una norma como la del artículo 3900, que sienta el principio de que “los gastos de justicia son preferidos a todos los créditos en interés de los cuales se han causado”. Dice Highton que este artículo refiere a la graduación y la consideración de un crédito como general o especial no prejuzga sobre aquella y puede estar en lo cierto. Pero creemos que la norma analizada es la que otorga sentido al especial funcionamiento de los gastos de justicia, trátase de un privilegio especial o de un privilegio general que tiene cabida también en las ejecuciones individuales. Tampoco menciona Vélez las deudas fiscales en la nota al artículo 3879 donde explica este particular funcionamiento de los gastos de justicia.

Menos predicamento aún tiene el argumento que destaca la situación en que se encontraría el adquirente en subasta cuando todos los embargantes hubieran cobrado sin que lo hubiera hecho el Fisco, señalando que ello haría recaer sobre el comprador en remate judicial el peso de todos los impuestos, tasas y contribuciones, salvo que sobrara dinero al vendedor-dueño del inmueble. Ello presupone la responsabilidad solidaria de aquel por la deuda fiscal atrasada, que nosotros descartamos, como luego veremos (189).

Frente al texto de la Ley de Concursos cabe preguntarse si se ha consagrado legislativamente y para esta hipótesis la doctrina mencionada.

Como primera observación cabe destacar que la terminología adoptada, aunque coincide en cierta medida con la que utiliza aquella doctrina, no guarda correspondencia con la conceptualización que fuera delineando a través del tiempo la Ciencia de las Finanzas.

Por el contrario, este andamiaje teórico no contempla la noción de tributos “que se aplican particularmente a bienes determinados”. En rigor de verdad, no hay tal cosa, y decir que un tributo se aplica a un bien determinado parece más bien una comodidad de expresión para significar algo diferente, o una reminiscencia de la consideración de ciertos tributos como cargas reales o como obligaciones propter rem, que descansan en una relación de señorío y se trasladan con ella, de allí la pretendida aplicación sobre un determinado bien.

Sucede en este aspecto algo similar a lo que mencionaba Kelsen, desde las páginas de su recordada: *¿Qué es la Justicia?* (190), cuando repasaba los distintos ensayos del tipo racionalista —a la postre infructuosos— para dar respuesta al interrogante que da título a la obra. Todos, concluye, no son en definitiva más que fórmulas vacías, que son llenadas por lo que la costumbre o el legislador han establecido como moral positiva u orden jurídico. De modo análogo, los tributos aplicados sobre bienes determinados han sido aquellos que la costumbre judicial ha considerado de este modo.

En efecto, la doctrina y las decisiones de los tribunales suelen hacer mención de algunos tributos —como el impuesto inmobiliario, el impuesto automotor, la tasa municipal por servicios retributivos a la propiedad inmueble (alumbrado, barrido y conservación de la vía pública), etc.— respecto de los que no dudan en incluir bajo este concepto, pero luego se debate en casos que no lucen a sus ojos como tan claros (191). De todos modos, cuando repasamos la jurisprudencia no encontramos que hubiere dado lugar a demasiada controversia. Parte de la razón se halla en que parece existir esta suerte de consenso —escasamente fundado— respecto de cuáles son los tributos que cabe incluir bajo este rubro. Claro que la aparición de un nuevo tributo podría desarticular aquel consenso.

¿Qué significa que un impuesto se aplica o recae sobre un bien determinado?

Conviene recordar, llegados a este punto lo señalado por Jarach (192), en el sentido de que la obligación jurídica tributaria es de carácter personal, no real. En algunos tributos, prosigue Jarach, como el impuesto inmobiliario o los derechos aduaneros, el legislador no define quién es el sujeto obligado al pago, sino que precisa únicamente la materia imponible. Ejemplifica con el caso de estos últimos, cuando la legislación afirma que “el hierro redondo pagará un impuesto de acuerdo con tal aforo”. El hierro, dice Jarach, no pagará nada, ni estará sometido al impuesto. Lo que se define es la materia imponible, y aún más, se omite lo que es el verdadero hecho imponible, el hecho de la vida humana que da origen al impuesto, que es la introducción a través de la frontera aduanera de esta mercadería. Esta técnica legislativa es que la permite introducir otro distinguo entre impuestos reales y personales, diferente a aquel que refleja criterios financieros (193).

Kemelmajer ensaya una respuesta al interrogante planteado y pretende que la clave se encuentra en el objeto de la obligación tributaria. El crédito gozaría de privilegio especial cuando el objeto del impuesto consista en una cosa determinada (194).

Podría pensarse que ha querido referirse al aspecto objetivo del hecho imponible, al aspecto material o cualitativo —materia imponible— del hecho imponible.

Pero todavía resta preguntarse cuál es el verdadero alcance de la normativa concursal.

En un sentido más amplio, como lo describe Valdes Costa (195), el elemento material del presupuesto de hecho, consiste en la descripción del hecho gravado de características variables que puede agruparse en tres clases: posesión, obtención o utilización de una riqueza como gasto. En nuestra doctrina, Villegas (196) se refiere al aspecto objetivo del hecho imponible, señalando que consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. Siguiendo a De Barros Castro, indica que este elemento siempre presupone un verbo “hacer”, “dar”, “transferir”, “ser”, etc.

¿Será que todos los impuestos “reales” en el particular sentido que hemos mencionado caen bajo la órbita del inc. 3) del artículo 241 de la LCQ, o sólo aquellos en los que el aspecto objetivo del hecho imponible consista meramente en la titularidad de un bien determinado, en un “ser” o “revestir” la condición de propietario de un bien particular, como manifestación de capacidad contributiva?

La imprecisión terminológica de la norma no permite responder con seguridad esta pregunta. Sin embargo, pensamos que detrás de la impropiedad de la redacción, se oculta el resabio de la consideración de algunas deudas impositivas como obligaciones propter rem, cuestión que desde nuestro punto de vista fuera resuelta adecuadamente —negando tal carácter— en el Plenario de la Cámara Nacional Civil, “Servicios Eficientes c. Yabra” (197) aunque continúa debatiéndose en algunas jurisdicciones. En esta inteligencia, y siendo que dichas obligaciones resultan ser aquellas que descansan sobre determinada relación de señorío sobre una cosa y nacen, se desplazan y se extinguen con esa relación (198), creemos que lo que ha sido considerado como dato relevante es aquella relación real —propiedad o posesión— con la cosa, como aspecto material del presupuesto de hecho de la imposición (199).

Esto llevaría a descartar como privilegiados especiales ciertos tributos considerados tales por la doctrina. Entre ellos los impuestos internos, que para Kemelmajer se encuentran incluidos entre los créditos a los que la Ley de Concursos y Quiebras dota de privilegio especial (200). A estar a los términos del artículo 1° de la ley 24.674, el impuesto “recae” sobre los bienes que enumera (tabacos, bebidas alcohólicas, cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados, etc.). Se trata de un tributo “real” en los términos que mencionáramos. Pero a poco que se investigue cuál es el aspecto material del hecho imponible, veremos que no consiste en la mera titularidad o posesión del bien, sino en el expendio, en el primer acto de consumo, la primera utilización de los bienes o servicios producidos, la que puede llevarse a cabo por el importador, elaborador, comerciante o un tercero ajeno a los procesos originales. La misma reflexión nos merece el impuesto a la transmisión gratuita de bienes reimplantado en la Provincia de Buenos Aires por la ley 14.044, y cuyo hecho imponible consiste en todo aumento de riqueza a título gratuito, lo que incluye herencias, legados, donaciones, etc. No obstante que en algunos casos se trata de bienes singulares, y no de universalidades o partes alícuotas, la materia imponible no consiste en la propiedad o vínculo de tipo real con dichos bienes.

La norma menciona también las tasas que recaen sobre bienes determinados.

El modo en que en general se encuentran concebidas las ordenanzas que contemplan las distintas tasas y su propia naturaleza, impide en principio ubicarlas como tributos “reales”, siempre en el sentido que mencionamos. En tanto tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación por parte del Estado de un servicio individualizado en el contribuyente no podría, por esta misma razón, agotarse en la mera titularidad de un bien, sino precisamente, en la actividad estatal particularizada en el sujeto pasivo. Sucede que ocasiones, esta actividad se vincula con un bien determinado, que resulta en algún modo el “beneficiario” de la misma.

Así, existirán casos claros, como la tasa por Alumbrado, Barrido y Conservación de la Vía Pública, en que puede identificarse fácilmente la cosa que resulta “beneficiada” por el servicio. Otros no lo serán tanto y habrá que

estar en cada caso a la descripción que realice la norma de creación respectiva. La tarea se complica debido a la creciente desnaturalización que los municipios suelen hacer respecto de esta herramienta tributaria, que encubre las más de las veces verdaderos impuestos.

Abrigamos serias dudas respecto de la tasa denominada comúnmente, de Inspección de Seguridad e Higiene. Hemos visto que la jurisprudencia le ha negado privilegio considerando que no recae sobre un bien de propiedad del deudor sino sobre su facturación por ventas. En rigor, ello confunde el hecho imponible, que consiste en la prestación de dichos servicios en caso de ejercicio del comercio, industria, profesión u oficio, en la medida que cuenten con local establecido en el Municipio —sustento territorial—, con la base de imposición, constituida frecuentemente por los ingresos brutos. Sin embargo, es difícil decir si la tasa retribuye un servicio relativo al local que constituye el sustento territorial, o más bien la “beneficiada” resulta la actividad comercial, industrial, etc.

Ahora bien, si el criterio de distinción consiste en el particular beneficio recibido por una cosa determinada con motivo de una actividad estatal encaminada hacia esa retribución, no resulta del todo comprensible cuál es la diferencia entre esta hipótesis —cuando se trata de un servicio vinculado a la conservación de esa cosa— y la contemplada por el artículo 241 inc. 1 de la LCQ, que reconoce privilegio especial a “los gastos hechos para la construcción, mejora o conservación de una cosa”. En tal caso resultarían relegadas a un rango de menor jerarquía por la sola circunstancia de ser el Estado quien efectúa la erogación a favor de la cosa.

Las contribuciones especiales, como la contribución de mejoras, han sido marginadas de la literalidad de la norma. Dicha omisión es interpretada por Kemelmajer, como indicativa de la intención del legislador de no otorgar privilegio especial en tal caso, con fundamento en la interpretación restrictiva que rige la materia (201). Reconoce que la uniforme doctrina y jurisprudencia anterior a la sanción de la ley 19.551 extendió el privilegio a las tasas y contribuciones aun cuando los artículos 131 inc. 7 de la ley Castillo y los artículos 3879 inc. 2 y 3880 inc. 5 sólo referían a los impuestos. Sin embargo, menciona la autora citada que en la época de la sanción de la ley 11.719 no existía la autonomía didáctica y científica alcanzada por el derecho financiero en nuestros días, y por ende resultaba justificable hablar de impuestos como término genérico, sinónimo de tributos.

De todos modos, en nuestra opinión, en el caso de la contribución de mejoras, ni el carácter del acreedor ni la naturaleza ex lege de la obligación alcanzan para excluirlas de lo dispuesto por el artículo 241 inc. 1) al que nos hemos referido.

#### a. Del rango y extensión de los créditos fiscales dotados de privilegio especial

Los privilegios especiales cuentan con la preferencia que resulta del orden de los incisos del artículo 241 de la LCQ, y en caso de concurrencia entre acreedores del mismo inciso se liquidan a prorrata (art. 243 LCQ). Se exceptúa de este orden los privilegios de créditos amparados por garantías reales (inc. 4 del art. 241 LCQ) o los previstos por leyes especiales (inc. 6 del art. 241 LCQ), en relación a los que rigen los respectivos ordenamientos, disposición que como viéramos, viene a quebrar la unidad del sistema.

En cuanto a la extensión, en el caso de los créditos fiscales se limita exclusivamente al capital en virtud de lo dispuesto por el artículo 242 LCQ, excluyendo intereses, multas y recargos, que tendrán carácter quirografario.

## 2. *Tributos que no recaen sobre bienes determinados*

Los tributos que no cumplen la condición —de difícil aprehensión— estudiada anteriormente, caerán bajo lo dispuesto por el artículo 246 inc. 2) de la LCQ, que otorga privilegio general al capital por impuestos y tasas adeudados al Fisco Nacional, Provincial o Municipal. Adviértase que se omite nuevamente la referencia a las contribuciones, lo que significa que siquiera les es otorgado privilegio sobre la generalidad de los bienes del deudor, malgrado nuestra opinión en tal sentido.

El privilegio general se ejerce sobre los fondos que resten luego de satisfechos los créditos con privilegio especial —con la reserva de gastos del art. 244 LCQ— los créditos del concurso (art. 240 LCQ), y el capital debido por sueldos salarios y remuneraciones, pero sólo afecta el cincuenta por ciento (50 %) de los fondos existentes, participando a prorrata con los acreedores quirografarios sobre la mitad restante.

Dado que el cometido del presente se agota en el análisis del privilegio fiscal, no abundaremos en el desarrollo de los créditos amparados con privilegio general. Sin embargo, nos detendremos en un único aspecto que suele dar lugar a controversia y es la concurrencia del crédito fiscal con los acreedores laborales.

El crédito de los trabajadores trae una excepción al principio sentado por el artículo 245 in fine de la LCQ, en cuanto dispone que si el producido de los bienes que constituyen el asiento del privilegio no alcanzaran para satisfacer íntegramente el crédito privilegiado, el saldo insatisfecho se transforma en quirografario. Ello tiene por fundamento el carácter alimentario que informa a los créditos de los trabajadores.

Así, el crédito laboral alcanzado tanto por el artículo 241 inc. 2 —privilegio especial— como por el artículo 246 inc. 1 —privilegio general—, para la hipótesis mencionada en que resultare un saldo insatisfecho, pasa a contar con un privilegio general ilimitado sobre el total del producido del patrimonio del fallido, luego de pagados los créditos privilegiados y los gastos de conservación y justicia (art. 240 LCQ.)

Señala la doctrina que “A diferencia de lo que se dispone para todos los demás créditos que la LCQ les reconoce privilegio general, los laborales con este privilegio pueden hacerse efectivos en forma ilimitada sobre todo el producido de la liquidación de los bienes del deudor, en tanto que los enumerados en los restantes incisos del art. 246 (2 a 4) sólo pueden afectar el 50 % del producto líquido de los bienes, y por la parte que exceda esa proporción, participan a prorrata con los acreedores quirografarios” (202).

Sin embargo, este funcionamiento no se extiende a todos los créditos laborales como parecen entenderlo algunos. Así, explicando el orden de los privilegios se ha dicho que: “Deben ser satisfechos, en primer lugar, los privilegios especiales (art. 241), pero con el producido de los bienes que en cada caso se indica (art. 241), y con la pertinente reserva de gastos regulada en el art. 244. Luego se abonan los acreedores del concurso o de la masa (art. 240). En tercer lugar concurren los créditos contra el fallido con privilegio general (art. 246). Esos créditos con privilegio general, no pueden comprender más que el 50% del producido de los bienes, una vez satisfechas las preferencias de mayor grado; por el 50% restante concurren junto con los quirografarios en un pie de igualdad (confr. art. 247), a menos que se trate de los privilegios laborales del art. 246 inc. 1° (el subrayado es nuestro)” (203).

No se trata de que todos los créditos laborales mencionados en el inciso 1) del artículo 246 LCQ tengan vocación sobre el total de los fondos remanentes luego de cubiertos los privilegiados especiales y los gastos de conservación y justicia, dado que del artículo 247 se desprende con claridad que los créditos con privilegio general sólo pueden afectar la mitad del producto líquido de los bienes, una vez satisfechos “el capital de sueldos, salarios y remuneraciones mencionados en el inc. 1) del artículo 246”, mientras que: “los demás créditos enumerados en el art. 246 participan a prorrata con los comunes o quirografarios, por la parte que no perciban como privilegiados”.

Entre “los demás créditos enumerados en el art. 246”, en los términos de la norma citada, se encuentran los mencionados en su inc. 1), que no consistan en sueldos, salarios o remuneraciones, (indemnizaciones por antigüedad, preaviso omitido, etc.), únicos a los que alcanza esta preferencia. La explicación no prejuzga acerca de la justicia o no de esta solución legal, que posterga al acreedor laboral frente a otros acreedores, que, como el Fisco quizás no merezcan la misma protección, pero lo cierto es que una correcta hermenéutica de la Ley de Concursos y Quiebras conduce inexorablemente a esta forma de distribución.

## **B. Créditos fiscales posteriores al concurso. Los gastos de conservación y justicia y la reserva de gastos**

La doctrina en general considera comprendidos entre los denominados por la Ley de Concursos y Quiebras “Gastos de Conservación y de Justicia” contemplados por el artículo 240, los tributos posteriores a la quiebra, en homenaje a lo que disponía el inc. 7 del art. 264 de la ley 19.551, que los incluía dentro de la enumeración que hacía de los acreedores del concurso. Ello justifica que hagamos un breve repaso.

La división entre acreedores de la masa —o del concurso— y acreedores del fallido —o en la masa—, contaba con una vieja tradición en la doctrina alemana y francesa. Se atribuye a Thaller el empleo de esta clasificación, luego difundida (204).

En nuestro país, la ley 4156 no diferenciaba entre ambas categorías, y otorgaba privilegio general (205) a los créditos que luego serían encuadrados por la ley Castillo como acreedores de la masa. En efecto, la ley 11.719, en su artículo 125 consideró de este modo los titulares de créditos que “provengan de los gastos necesarios para la seguridad de los bienes del concurso, conservación y administración de los mismos, diligencias judiciales y extrajudiciales en beneficio común, siempre que hayan sido hechos con la debida autorización”. Traía además una pequeña enumeración a modo ejemplificativo, mencionando los honorarios del abogado y procurador que representaron al deudor, los honorarios del síndico, liquidador, etc.

Con la ley 19.551 pasaron a denominarse acreedores del concurso, entendiéndose por tales en su artículo 264, aquellos “cuyos créditos provienen de gastos necesarios para la seguridad, conservación y administración de los bienes, y para diligencias judiciales o extrajudiciales de beneficio común”, definición que lucía similar a la anterior, pero suprimiendo la referencia a la “debida autorización”. Seguía a esta conceptualización, una enumeración mucho más completa que la de su predecesora, en siete incisos, el último de los cuáles mencionaba “los impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, y las multas, recargos e intereses respectivos, posteriores a la quiebra, que recaigan sobre bienes determinados del fallido, sin perjuicio de la responsabilidad del síndico”. Mientras que gran parte de la jurisprudencia consideraba *numerus clausus* la enunciación legal (206), valiosa doctrina, partiendo principalmente de la expresión “se entiende que quedan comprendidos” que precedía la enumeración y las opiniones vertidas por los redactores de la ley en la Exposición de Motivos, llegaba a la conclusión de su carácter meramente enunciativo (207), suerte de presunción “*iuris et de iure*” de que los casos mencionados revistaban en esa categoría, pero sin perjuicio de la constitución de otros, siempre que se reunieran los requisitos (208).

La ley actual, ha introducido, dos innovaciones —entre otras— en este aspecto, cuya importancia intentaremos desentrañar en lo que sigue.

En primer lugar, el artículo 240 de la ley 24.522 dejó de lado la clasificación en acreedores del concurso y del fallido. El principal motivo lo constituyó el rechazo de la idea de personalidad moral de la masa de acreedores (209). En rigor, la distinción podía servir a los efectos gráficos, sin que ello consintiera en asignarle personalidad a la masa (210). De hecho la ley vigente conserva en ciertos artículos un resabio de esta clasificación —arts. 138 *in fine*, 154 párr. 2°, 192 párr. 3°, 198—. La nueva denominación, como “gastos de conservación y de justicia” no estuvo exenta de reproches, habiéndose señalado que deviene un tanto estrecha, por cuanto la figura comprendería algo más que gastos de justicia (211). Más adelante veremos si ello es así. Se ha propuesto también la denominación de créditos predeductibles, siguiendo la doctrina italiana, lo que es rechazado por uno de los autores de la ley por considerarlo una mera calificación procesal (212).

En segundo término, se ha eliminado la enumeración que, observando el temperamento propuesto por el artículo 125 de la ley 11.719, disponía el artículo 264 de la ley 19.551, y con ello, la expresa referencia a “los impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos y las multas, recargos e intereses respectivos, posteriores a la quiebra, que recaigan sobre bienes determinados...”.

¿Por qué habrían de ser considerados, luego de dicha eliminación, como comprendidos en el nuevo artículo 240 de la LCQ?

La mayor parte de la doctrina ha restado trascendencia a la enmienda legal en este punto. Dice Rivera que la enumeración que hacía la ley anterior sigue siendo útil como referencia doctrinaria para identificar a los créditos comprendidos en esta categoría, y menciona dentro de ellos los impuestos, tasas y contribuciones posteriores a la quiebra que recaen sobre bienes determinados, guardando silencio respecto de los tributos que no cumplan esta condición (213). En similar sentido se manifiesta Grispo, aunque siguiendo la crítica que Kemelmajer hiciera al viejo artículo 264, deja fuera de los créditos amparados por la norma a las multas fiscales (214).

Highton considera derechamente que el artículo 240 de la LCQ sigue comprendiendo a los créditos que aquella ley enunciaba como pertenecientes a esta categoría, y se refiere a los créditos fiscales posteriores a la apertura del concurso que tengan relación con cosas determinadas (215).

Cabe destacar que, pese a que en general la doctrina que se ha ocupado de comentar la ley 24.522 se refiere en particular a los tributos que recaen sobre bienes determinados —asignando una cierta ultraactividad a la norma derogada—, incluso durante la vigencia de esta última se había considerado dentro de los acreedores del

concurso, los tributos devengados con posterioridad a la sentencia de quiebra, cuando no recaen sobre determinados bienes (216).

Desde nuestro punto de vista, en el contexto actual, tanto en uno como en otro caso se impone la solución opuesta, aunque somos conscientes de que ello probablemente nos coloque en una posición minoritaria, por no decir, en franca soledad.

Partimos de las razones que justifican la inclusión de un crédito en este concepto. La caracterización legal, que involucra “los créditos causados en la conservación, administración y liquidación de los bienes del concursado y en el trámite del concurso”, coincide indudablemente con lo dispuesto por el artículo 3879 inc. 1) del Código Civil, que al ocuparse de los gastos de justicia hechos en el interés común de los acreedores, menciona también “los que cause la administración durante el concurso”. Pero no se agota allí, por cuanto como se ha señalado, producida la declaración de insolvencia la agresión que realiza la masa sobre los bienes del deudor común exige la tramitación de un proceso especialísimo (concurso) durante el cual se producen nuevas obligaciones, nacidas al margen de la actividad económica-jurídica desarrollada por el deudor durante la gestión de sus negocios (217).

Por esta razón rechaza Argeri la idea de que se trate en todos los casos de créditos subsumidos en el concepto de gastos de justicia, como lo entendía Thaller (218). La inclusión de los créditos originados en la conservación y administración de los bienes, a tenor de la administración que la ley pone en cabeza de la sindicatura (art. 109 LCQ), excede de la mera consideración como gastos de justicia, aunque de modo análogo al “interés común” que otorga fundamento a éstos, subyace la idea de “beneficio común”, expresión que ya no figura en la redacción actual pero se desprende de la propia naturaleza de los actos comprometidos. Este beneficio tampoco se identifica con el enriquecimiento sin causa, uno de los fundamentos que suele brindarse para explicar la preferencia otorgada. Cordeiro Alvarez ya había señalado que tanto en esta última figura como en el empleo útil del artículo 2306 del Código Civil, la medida del crédito está en el beneficio recibido, lo que no ocurre en la hipótesis analizada (219).

Además de la formulación legal genérica del artículo 240, la Ley de Concursos y Quiebras se ocupa en forma particularizada de ciertos supuestos. Algunos de ellos resultan subsumibles en aquella formulación y su supresión no tendría mayor virtualidad. Así, el crédito por la publicación de edictos (art. 89 LCQ), el resarcimiento de los gastos al acreedor vencedor en la acción de ineficacia concursal (art. 120 LCQ), la tasa de justicia de los juicios iniciados por el síndico para el cobro de los créditos del fallido (art. 182 LCQ), los aranceles, tasas, gastos que sean necesarios para las transcripciones y anotaciones registrales y de otro carácter que resulten imprescindibles para la protección de la integridad del patrimonio del deudor (art. 273, inc. 8 LCQ), que se trata en todos los casos de gastos de justicia.

Por otro lado se ocupa la ley de otros que aunque no participen de esta última naturaleza, trasuntan un beneficio para los bienes integrantes del activo y podrían haber sido contemplados con independencia de su expresa mención, v.gr. las primas del seguro de daños patrimoniales, que continúa después de la quiebra (art. 154 LCQ) (220).

En otras hipótesis resulta más dudosa su ubicación dentro de los límites del artículo 240. Tal el caso de las obligaciones surgidas con motivo de la continuación de la empresa (art. 192 tercer párr. LCQ), y entre ellas, los sueldos, jornales y demás retribuciones que se devenguen originadas en la continuación del contrato de trabajo (art. 198 LCQ), entre otras.

Finalmente, existen además previstos algunos supuestos en los que se quiebra uno de los elementos que fuera señalado desde temprano como criterio distintivo de este tipo de créditos, cual es el momento de su nacimiento, posterior al concurso (221). Ellos están previstos v.gr. en el artículo 20 de la LCQ, que contempla la continuación de los contratos con prestaciones recíprocas pendientes, o en el artículo 24 de la ley, en cuanto compensa al acreedor hipotecario o prendario de la suspensión judicial del remate extrajudicial por los servicios de intereses posteriores a esta suspensión si el producido del bien resultare insuficiente. En ambos casos la causa del crédito es anterior al concursamiento.

Como se ve, la fórmula genérica no ha experimentado demasiadas variaciones, mientras que se fueron ampliando supuestos específicos que no necesariamente se ajustan a dicha formulación. Otros, en contraste, desaparecieron.

Dejada de lado la consideración de la masa como una persona moral, ya no resultan aceptables explicaciones como las suministradas por Molinario, que encuentra en la misma vida jurídica la distinción entre “acreedores de la masa” y “acreedores en la masa”.

Así, explicaba: “basta contemplar atentamente el funcionamiento de un concurso o una quiebra, para comprender que existen acreedores que lo son, no del fallido o concursado, sino de esa entidad ideal que hemos denominado ‘masa’ y que se ha constituido a partir del momento en que el fallido o concursado ha sido desapoderado de sus bienes” (222). Ello es lo que lo lleva a rechazar la idea de que se trate de créditos privilegiados, por cuanto en su criterio, no existe deudor común: “los acreedores de la masa deben ser satisfechos con anterioridad a los acreedores que están en la masa, por la sencilla razón de que éstos no pueden cobrarse sin pagar previamente a los acreedores de esa entidad ideal, de carácter forzoso y necesario, que la ley ha creado a efectos de asegurarles el cobro de lo que les es debido”. y lo que sigue es crucial: “Volvemos a repetirlo. No existe, ni remotamente, la noción de privilegio. La preferencia que, en el terreno práctico vienen a gozar estas personas, no les es concedida por la ley, resulta de la vida jurídica misma; es una resultante de hechos y circunstancias, absolutamente independientes de la voluntad de la ley” (223).

Ya hemos advertido que no entraremos en la cuestión relativa a si los gastos de conservación y justicia son o no créditos privilegiados, por exceder el propósito de la presente. Basta señalar que es posible negar este carácter sin caer en la asignación de personalidad jurídica a la masa de acreedores. Lo que nos interesa señalar es que aventada esta noción, que permitía otorgar entidad a la masa, ya no podría sostenerse que la preferencia de cobro de ciertos créditos viene impuesta por la sola fuerza de los hechos, con independencia de una previa formulación legal. Es la ley la que presta apoyo al reconocimiento de los créditos de conservación y justicia. y no se trata de propiciar una interpretación restrictiva, propia de los privilegios, sino de ajustarse a los parámetros de la propia norma.

Durante el reinado del artículo 264 de la ley 19.551, Argeri rechazaba que existiera un fundamento único que aglutine todos los supuestos de nuestra dogmática legal, destacando que el contenido del inciso 7 de dicho artículo, que vale la pena recordar, se ocupaba precisamente de enumerar los tributos, multas, recargos e intereses posteriores a la quiebra sobre bienes determinados, “exorbita el contenido de gastos y deudas del concurso” (224), reconociendo que su expresa inclusión desbordaba la definición legal.

Pensamos entonces que, salvo algunos cuantos casos de tributos posteriores al auto de quiebra que efectivamente puedan encuadrarse en la fórmula acuñada por el artículo 240 de la LCQ, la supresión de la enumeración impide que pueda generalizarse sin más la solución, para incluir a todos ellos, indiscriminadamente, entre los denominados gastos de conservación y justicia, como lo quiere la mayoría.

Las excepciones estarán constituidas por aquellos tributos cuyo hecho imponible se vincule a la conservación o mejora de una cosa, tal el caso por ejemplo de la tasa por alumbrado, barrido y limpieza, o las contribuciones de mejoras. También lo estarán, sin lugar a dudas, aquellos que se originen como consecuencia de las tareas tendientes a la liquidación del activo. Más adelante, en el lugar correspondiente de esta obra, será abordado el tratamiento del impuesto al valor agregado con motivo de la enajenación de cosas muebles en el marco de la liquidación falencial. Del mismo modo la continuación de la empresa, u otras actuaciones cumplidas en el contexto del proceso pueden dar lugar a la configuración de hechos imposables que quepa incluir bajo este concepto, y siempre, claro está, que el fallido conserve la sujeción pasiva a su respecto, cosa que no ocurre por ejemplo con el impuesto a las ganancias o a la ganancia mínima presunta, cuestión de la que también nos ocuparemos en su momento.

Pero nos cuesta aceptar que determinados tributos gocen de esta preferencia por el sólo hecho de continuar devengándose con posterioridad a la sentencia que decreta la falencia del deudor. Así, no vemos razón por la que el impuesto inmobiliario o el impuesto automotor, por ejemplo, deban ser reconocidos con este alcance. Fuera de que por su carácter de impuestos “reales” —en el acotado sentido que le hemos dado—, puedan contar con privilegio especial cuando resulten anteriores al concurso —según lo hemos visto—, en nada se asimilan a los supuestos contemplados por el artículo 240 de la LCQ. Tampoco así otros tantos tributos que no se emparentan con la conservación, administración y/o liquidación de los bienes, o con el trámite del concurso.

En alguna medida esto ha sido reconocido por la jurisprudencia que, bien que con referencia al artículo 244 de la LCQ, ha considerado que no se encuentran comprendidas en la reserva prevista por este artículo, las sumas derivadas de impuestos que gravan la propiedad inmobiliaria, toda vez que estos tributos no se originan en la conservación del bien (225), pese a que en otros precedentes inexplicablemente se ha sostenido al mismo tiempo que se trata de un gasto del concurso, en los términos del artículo 240 LCQ, sin mayores fundamentos (226).

Como se ve, además, en la interpretación que propiciamos, nada tiene que hacer el distingo entre tributos que recaen o no sobre bienes determinados, pese a que alguna doctrina mencione tan sólo a éstos dentro de los gastos de conservación y justicia, en una suerte de apego nostálgico por la norma derogada. Tanto unos como otros pueden ser gastos de conservación y de justicia, desde que observen las condiciones para ello.

Pensamos que existe una velada tendencia que persiste en la personificación de la masa de acreedores, al tiempo que, en el discurso, desecha esta caracterización. Como habíamos visto, la propia ley contribuye a ello, pese a los esfuerzos por despojarla de esta visión. Fruto de esta tendencia es la inclusión en el artículo 240 de la LCQ, tanto de los tributos posteriores a la quiebra sin discriminación, cuanto de los daños y perjuicios ocasionados por bienes o empleados del concurso (227), por aplicación de las reglas generales vigentes en materia de responsabilidad (228), aún frente a la eliminación de estos supuestos. Para este criterio, ello se justifica en que no hay norma alguna que establezca la improcedencia de aplicar en caso de concurso las reglas generales que rigen la responsabilidad extracontractual, y que dejar esto de lado implicaría consagrar frente a cada concurso una zona de indemnidad no sujeta a la ley que no resultaría constitucionalmente posible (229).

Sin embargo, este parecer se asemeja a lo sostenido por la doctrina que, como el caso de Molinario —cuya opinión hemos recogido supra—, al atribuir personalidad a la masa, concluye en que la preferencia de ciertos créditos deriva de la actuación de este ente ideal, distinto del fallido, que ha podido contraer los mismos. No debería olvidarse que el patrimonio no ha salido de la esfera jurídica del fallido, que no hay tal expropiación a favor de la masa, y que por tanto, el fallido sigue siendo el único deudor de los tributos que gravan, sea dicho patrimonio, se la renta obtenida o cualquier otra manifestación de capacidad contributiva.

Estos créditos, generados con posterioridad a la fecha de falencia, tendrán en principio la suerte del segundo párrafo del artículo 104 de la LCQ, salvo que pueda ubicárselos, excepcionalmente, en la preferencia del artículo 240 LCQ, si es que se presentan las notas características. Creemos que no es así en el caso de los tributos que, por ejemplo, gravan la propiedad inmueble o automotor, pues en nada contribuyen a la conservación, administración, o liquidación de los bienes o al trámite del concurso.

La norma mencionada, cabe recordar, contempla la situación en la que se encuentran los acreedores de causa o título posterior a la sentencia de quiebra, que podrán iniciar acciones individuales contra el fallido, o aun solicitar la formación de un nuevo concurso, que abrazará exclusivamente los bienes adquiridos con posterioridad a la rehabilitación, o eventualmente, el remanente de la quiebra anterior (art. 228 in fine LCQ).

Pese a la ubicación de la disposición, que ha sido objeto de crítica (230), la causa de las nuevas obligaciones es indiferente, y no se limita a las derivadas de las tareas artesanales, profesionales o en relación de dependencia contempladas por el primer párrafo. Se trata de las nuevas obligaciones que contraiga el deudor después de su declaración de quiebra, sea que tales obligaciones provengan de un acto o hecho jurídico, como de un delito o cuasidelito, de un acto cumplido en estado de necesidad, de una obligación legal, o por cualquier otra causa obligandi (231).

Posiblemente el sistema adoptado por la Ley de Concursos en este punto sea pasible de reproche, como fuera señalado, al poner en situación de desigualdad a los nuevos acreedores, toda vez que se ajusta estrictamente a las consecuencias del principio genérico de la unidad del patrimonio en relación a la primera quiebra (ingreso de todos los bienes), ínterin que ese mismo principio no lo hace jugar en relación a los créditos de los nuevos acreedores (232); probablemente la aplicación de este criterio a los créditos fiscales resultaría catastrófica, según se ha dicho, supuesta la fundamentación jurídica de la preferencia del crédito fiscal (233). Pero estas consideraciones de tipo axiológico no justificarían, en nuestro criterio, el reconocimiento de una preferencia de cobro que no se desprende del artículo 240 LCQ, ni de otra disposición de este ordenamiento.

Por otra parte, no es sólo la supervivencia de la idea de personalidad de la masa la que contribuye a esta visión, sino la noción de que algunos tributos “recaen” sobre los bienes que integran el patrimonio, cuando se trata en

todos los casos de obligaciones personales, que en determinados supuestos tienen en cuenta algunos de esos bienes como indicios, o manifestaciones de capacidad contributiva.

Con todo, pareciera existir un inconveniente adicional vinculado a la responsabilidad solidaria del síndico concursal a la luz de lo previsto por los artículos 6º y 8º de la ley 11.683, así como en las disposiciones locales que en forma análoga establecen dicha responsabilidad en forma indiscriminada, contemplado los tributos anteriores y posteriores al concursamiento. Sin embargo, el inconveniente es más aparente que real, como quiera que los responsables por deuda ajena sólo están obligados “con los recursos que administran, perciben o disponen”, pues no es cuestión de que deban afrontar de su peculio dichas erogaciones. Interpretar que el síndico resulta responsable en todos los casos —fuera de aquellos que deben abonarse en los términos de los artículos 244 y 240 LCQ—, presupondría admitir la inconsecuencia o imprevisión del legislador, lo que se encuentra vedado.

## **Capítulo VI**

### **De los impuestos nacionales**

SUMARIO: I. Imposición sobre renta y derecho concursal. A. El impuesto a las ganancias y el concurso preventivo o la quiebra del deudor. 1. El concurso preventivo. 2. La quiebra. Personas físicas y sucesiones indivisas. 3. La sociedad en quiebra y el impuesto a las ganancias. a. De la sociedad en liquidación como sujeto del impuesto. b. La sociedad en quiebra. ¿Existe diferencia relevante con la sociedad en liquidación? Opinión del Fisco: Dictámenes Nros. 6/2002 y 11/2002. c. El principio de capacidad contributiva. d. De la imposición sobre las sociedades. Su finalidad. e. De las Resoluciones Generales DGI 3026/89 y 2139/06. f. Colofón. B. Tratamiento de las quitas concursales en el impuesto a las ganancias. 1. Naturaleza jurídica de la quita concordataria. 2. Criterio de imputación. C. El impuesto a la ganancia mínima presunta en relación con el concurso preventivo y la quiebra. 1. Antecedentes. 2. El concurso preventivo y la quiebra. 3. El caso “Hermitage” y la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema.— II. Imposición sobre el consumo y derecho concursal. A. La sujeción pasiva del concursado en el impuesto al valor agregado. B. Tratamiento de las quitas concursales en el impuesto al valor agregado.

#### **I. IMPOSICIÓN SOBRE RENTA Y DERECHO CONCURSAL**

##### **A. El impuesto a las ganancias y el concurso preventivo o la quiebra del deudor**

###### *1. El concurso preventivo*

El concurso preventivo, como remedio para superar el estado —que se pretende transitorio— de insolvencia por el que atraviesa el deudor merced al acuerdo con sus acreedores, en nada altera la personalidad tributaria (234) de aquél en el impuesto a las ganancias, razón por la cual se encuentra sujeto al pago de este tributo, en tanto se configure a su respecto el hecho imponible, sea que estemos en presencia de una persona física o sucesión indivisa —supuesto este último contemplado en los artículos 2º y 8º de la LCQ—, sea que se trate de alguno de los responsables enumerados en el inc. a) del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias —las denominadas sociedades de capital— o en su inc. b), que comprende las demás sociedades, empresas y explotaciones unipersonales.

###### *2. La quiebra. Personas físicas y sucesiones indivisas*

No nos detendremos mayormente en este aspecto por cuanto pensamos que la adopción por parte de nuestro ordenamiento de la teoría del rédito producto, para las personas físicas y sucesiones indivisas, tal como viene impuesta por el primer apartado del artículo 2º de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en cuanto contempla como hecho imponible la obtención de rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad, que implique la permanencia de la fuente y su habilitación, descarta de plano toda posibilidad de considerar que dichos sujetos continúen revistiendo personalidad tributaria cuando hubieran sido declarados en quiebra.

Con el desapoderamiento de pleno derecho que sobreviene a la declaración de falencia, no podría hablarse ya, desde esta perspectiva, de que promedie una “habilitación o explotación de la fuente”, en la expresión acuñada por Allix y Lecerle (235) y luego recogida en nuestra legislación. No es ya la voluntad del hombre la que

convierte el capital en productivo. Falta ese “alistamiento y organización de la fuente para producir rentas, la condición que habitualmente se llama de ‘puesta en marcha’ o disposición para producir” (236).

### 3. *La sociedad en quiebra y el impuesto a las ganancias*

A continuación trataremos de dilucidar el carácter de sujeto o no del impuesto a las ganancias que revisten las sociedades en quiebra, limitando nuestra consideración a las sociedades comerciales, y dejando de lado en esta oportunidad lo referente a las los sujetos empresa no organizados bajo una forma societaria, que ciertamente, cuentan también con aptitud para ser pasibles de declaración de falencia. La solución, adelantamos, debe ser la misma que para las personas de existencia visible y sucesiones indivisas, pero no salta a la vista sino luego de alguna profundización.

Sabemos que el inc. a) del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, se ocupa de las denominadas “sociedades de capital” procediendo a su listado y sometiéndolas a un régimen impositivo especial.

Dicho régimen, como también es conocido, se aparta de la teoría de la fuente o rédito-producto, prescindiendo de las condiciones de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación, a las que hemos hecho referencia, para adoptar la denominada teoría del balance o del rédito-incremento patrimonial, cuyo precursor fuera Schanz, y que siguiendo a García Belsunce permite concebir el rédito como todo ingreso neto en bienes materiales o inmateriales o servicios valubles en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un período determinado de tiempo, esté acumulado o haya sido consumido y que se exprese en términos monetarios (237).

El mismo artículo 69 en su segundo párrafo, aclara que “los sujetos mencionados en los apartados precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda”.

En tal sentido, y acotando nuestro estudio, como se aclarara, a las sociedades comprendidas en la ley 19.550, desde la suscripción misma del contrato plurilateral de organización que importa la figura societaria, se convierte ésta en sujeto del impuesto, con prescindencia del carácter de persona jurídica de la sociedad, que recién se logra con el reconocimiento estatal obtenido mediante la inscripción en el Registro Público de Comercio (art. 7° ley 19.550), o bien —con las notas de precaria y limitada—, desde su consideración como irregular, si no hubiera completado el iter constitutivo, y sometida a la regulación de los arts. 21 a 26 de la Ley de Sociedades. De esta manera, y a partir de la reforma operada por la ley 22.438, la ley brinda solución al problema del carácter de sujeto o no del impuesto de la sociedad en formación, carácter que había sido negado por la Corte Suprema de Justicia supeditándolo a la “definitiva constitución” del ente (238). Ahora bien, sentada la calidad de sujeto del impuesto a las ganancias respecto de la sociedad en formación, contamos con el punto de partida para la consideración de su personalidad tributaria, independientemente de su personalidad jurídica. Es decir que no obstante no revestir esta última condición, la ley extiende a la sociedad en formación el carácter de sujeto tributario.

#### a. *De la sociedad en liquidación como sujeto del impuesto*

Resta por ver entonces hasta qué momento de la existencia de la persona jurídica contamos a un mismo tiempo con sujeto a los fines tributarios. Siguiendo un orden lógico principiaremos por la ya a esta altura superada discusión en torno a la sociedad en estado de liquidación de la ley societaria, para a continuación tratar de descubrir si cabe alguna diferencia relevante con la sociedad que se encuentra en proceso liquidativo conforme la ley de bancarrotas. Finalmente ensayaremos una conclusión con respecto a si esta última puede ser objeto de imposición.

La disolución de la sociedad comercial, si bien no importa la extinción de la personalidad jurídica (arts. 101 y 112 ley 19.550), si implica de alguna forma, el comienzo del fin de su existencia. Se convierte de tal modo en el “presupuesto esencial de la etapa liquidatoria, sólo después de la cual procederá la cancelación de la inscripción y con ello la extinción definitiva” (239).

Queda claro entonces que la sociedad realmente continúa —sólo fictamente se ha hablado de la “supervivencia de la sociedad”— como persona distinta de los socios, conservando la totalidad de los atributos de la

personalidad, produciéndose tan sólo lo que acertadamente ha sido descrito por un autor como “una metamorfosis en su administración, que sólo le permite culminar los negocios ya emprendidos”. Así lo dispone con claridad el artículo 101 de la ley 19.550, en cuanto establece que: “la sociedad en liquidación conserva su personalidad a ese efecto, y se rige por las normas correspondientes a su tipo en cuanto sean compatibles” (240).

Si fue necesaria, como vimos, una norma expresa para conferir personalidad tributaria a la sociedad en formación —mero contrato plurilateral de organización, carente de personalidad jurídica—, no sucede lo mismo con la sociedad que ha entrado en estado de disolución, ni aun cuando hubiera ingresado ya en la etapa liquidativa, en razón de la aludida subsistencia de la personalidad jurídica.

Quizás haya contribuido a generar cierta confusión en este tema, la innecesaria aclaración al respecto contenida en el artículo 6° del decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias, que textualmente prescribe: “las sociedades en liquidación, mientras no efectúen la distribución final, están sujetas a las disposiciones de la ley y este reglamento que les alcancen”, remitiendo al artículo precedente en lo relativo a las normas para la distribución definitiva. y es que su inclusión en una norma de menor jerarquía pudo haber llevado a pensar en un primer momento en un exceso reglamentario, cuestión que fue resuelta tempranamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos: “El Saladillo v. Dirección General del Impuesto a los Réditos”, analizando la disposición similar presente en el viejo artículo 89 del decreto reglamentario de la ley 11.682.

El Máximo Tribunal en aquella oportunidad, hizo suyos los argumentos desplegados por la Cámara Federal de Rosario, con los que coincidimos, en el sentido de que: “no hay duda acerca del carácter que reviste una sociedad que ha entrado en liquidación y en realidad, la propia parte recurrente, como es natural, no discute que conserva su personalidad jurídica, si bien restringida al pago de las obligaciones pendientes y a la realización del haber social, para reintegrarlo a sus miembros (...) Conviene advertir desde ya que la ley 11.682 no excluye de su régimen a las sociedades en liquidación, pues que éstas mantienen su calidad de tales y sobrevive, a los efectos indicados, debiendo entonces conceptuarse que se hallan comprendidos en la previsión pertinente (art. 20 t.o.)”, para luego descartar la objeción constitucional al artículo 89 del decreto reglamentario (241).

En sentido concordante, puede consultarse el dictamen emitido por la autoridad de aplicación, admitiendo la sujeción tributaria de una sociedad de responsabilidad limitada luego del vencimiento de su término de vigencia y posterior ingreso en la etapa de liquidación (242).

b. La sociedad en quiebra. ¿Existe diferencia relevante con la sociedad en liquidación? Opinión del Fisco: Dictámenes Nros. 6/2002 y 11/2002

Sentado el carácter de sujeto del impuesto a las ganancias de la sociedad en liquidación, nos detendremos en las eventuales diferencias que permitan apartarse de este principio cuando estemos en presencia de una sociedad cuya quiebra ha sido decretada. A este respecto, contamos con dos dictámenes evacuados por las Asesorías Legal y Técnica, Nros. 6/2002 y 11/2002, respectivamente, en los que la autoridad de aplicación concluye que “las quiebras constituyen sociedades en liquidación y se encuentran sujetas a las previsiones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, debiendo los síndicos actuantes proceder a la presentación de las declaraciones juradas pertinentes y al ingreso del gravamen que, según el caso, pudiere corresponder”. Sentenciando además que “...la circunstancia de no contar con registraciones contables no resulta válida para exceptuar al responsable de sus deberes de presentación y pago del gravamen que nos ocupa, debiendo valerse, a tales efectos de los comprobantes comerciales y demás elementos que respalden las operaciones realizadas por la firma en el transcurso del ejercicio, a fin de demostrar la realidad y medida de la obligación tributaria”.

En uno de los escasas oportunidades en que se ha abordado doctrinariamente este tópico, las autoras encuentran una sustancial diferencia entre el procedimiento liquidatorio previsto en el ordenamiento societario y el concursal, concluyendo en la imposibilidad de la pretensión fiscal, contenida en los dictámenes de referencia, de equiparar ambos supuestos. Agregan que la enunciación contenida en el artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias resulta *numerus clausus* debiendo tenerse por taxativa para aquellos entes expresamente descriptos, entre los que no se ha integrado a las empresas en liquidación. No compartimos este criterio —sí la conclusión a la que se arriba—, que en rigor de verdad resulta meramente coadyuvante en la obra señalada, junto con la consideración de la ausencia de capacidad contributiva que informa a las sociedades cuya falencia hubiera sido decretada, donde creemos se encuentra la clave (243).

La razón de nuestra disidencia parcial de fundamentos radica en la que entendemos ausencia de características relevantes presentes en la liquidación concursal que permitan excluir el supuesto —por ese solo hecho— de la enumeración prevista por el mentado artículo 69 de la ley impositiva.

El artículo 94 inc. 6) de la Ley de Sociedades Comerciales prevé como causal de disolución la declaración de quiebra. Parece claro que el propósito del legislador, como se ha señalado, es la eliminación del mercado de aquellas empresas que, por su situación de insolvencia, no benefician a la comunidad, sino que constituyen un peligro respecto de legítimos intereses de terceros. La disolución de la sociedad por quiebra es impuesta por la ley en tutela de los intereses generales (244).

Decretada la quiebra de una sociedad, le sigue a ello un procedimiento liquidatorio que le es propio, y que se aparta de la normativa societaria, sobre el que prevalece. La ratio misma de este proceso es diferente, por cuanto la enajenación forzada en la quiebra pivotea alrededor del interés de los acreedores, y se orienta a la distribución del activo realizado entre los mismos en base a la igualdad de concurrencia (par condicio creditorum). Dentro de las principales diferencias observables entre ambos procesos, tenemos que en la liquidación falencial el Síndico es designado por el juez del concurso, actuando como órgano natural de la liquidación, y no estando sujeto a las instrucciones de los socios. Mientras la base fundamentativa de la designación del liquidador es la garantía de imparcialidad respecto de los socios, en el Síndico la condición es la idoneidad específica (245).

Las señaladas divergencias sin embargo, no alcanzan para concluir en la diferente naturaleza de una u otra sociedad, porque, a no dudarlo, en ambos casos la personalidad jurídica se mantiene si no inalterada, cuanto menos acotada a los fines liquidativos. Pero la quiebra no extingue en modo alguno el recurso técnico otorgado por la ley como envoltura jurídica de la empresa. Siquiera importa, como en oportunidades erróneamente se señala, el desplazamiento de los órganos naturales de administración, que vendrían a ser reemplazados por la sindicatura. Antes bien, los órganos sociales subsisten, aunque sus funciones se vean atenuadas, como consecuencia de la competencia del órgano concursal para la administración y disposición del patrimonio social. Conservan éstos una legitimación residual implícita, como se dijo en alguna ocasión (246).

Esta es, por lo demás, la solución de la jurisprudencia. Así se ha resuelto que: “Siendo la quiebra tan sólo una causal de disolución de la sociedad (art. 94 inc. 6 LS) no produce su extinción, ésta conserva su personalidad y estructura orgánica y continúa rigiéndose por las normas correspondientes a su tipo (art. 101 LS), por lo que no procede que la convocatoria a asamblea la haga el juez de la quiebra, sino que debe ser realizada de conformidad con los mecanismos previstos en la ley de la materia” (247).

El argumento de la taxatividad del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias no nos convence. Ello así, por cuanto tanto en uno como en otro caso, sea que estemos en presencia de una sociedad que ha entrado en proceso de liquidación en virtud de lo dispuesto por cualquiera de los restantes incisos del artículo 94 de la Ley de Sociedades, sea que se trate de una sociedad fallida, nos encontraríamos frente a una “sociedad de capital” en los términos de aquella norma, plenamente subsistente, y por ende sujeta a imposición. En otras palabras, la ausencia de expresa previsión legal, amén de irrelevante para excluirlas de la obligación de tributar, podría utilizarse como argumento de igual peso para descartar el carácter de sujeto del impuesto de las sociedades en liquidación no falencial.

Como se adelantara, creemos que la no gravabilidad de las rentas obtenidas por una sociedad fallida no halla su fundamento en una pretendida violación al principio de legalidad en materia tributaria. Es otro principio básico el que viene a tomar intervención: el de capacidad contributiva, y sobre el que más adelante volveremos intentando demostrar que no se encuentra presente en el caso de una sociedad que ha sido declarada en quiebra.

Pero previo a ello cabe legítimamente preguntarse cuáles son las ganancias que podría obtener una sociedad en el estado referido, teniendo en cuenta principalmente que por hipótesis la misma arrastrará un quebranto considerable. Dejamos de lado por el momento los ingresos obtenidos por la subasta de los bienes sociales, cuando de inmuebles se trata, cuestión a la que habremos de referirnos en los párrafos finales del presente apartado, atendiendo a las enormes dudas que generó el dictado de la Resolución General DGI 3026/89, mantenida en este aspecto por la Resolución General 2139/05, que vino a sustituir a aquella.

A pesar de que no será una situación de frecuente ocurrencia, en el plano teórico sería posible la consideración de ingresos como ganancias gravadas. Tómese por ejemplo el caso de la locación de inmuebles, cuando se trata

de la quiebra del locador, que no se ve afectado por esta circunstancia, y continúa produciendo todos sus efectos (art. 157, inc. 1, LCQ), entre ellos que el locatario deberá pagar el alquiler al síndico mientras duren los efectos del desapoderamiento.

Por otro lado, también es factible la existencia de gastos no deducibles, aunque a primera vista pueda resultar difícil imaginar erogaciones que no entren dentro del concepto de “gastos inherentes al giro del negocio” (art. 87, inc. a, Ley Impuesto a las Ganancias). y en general, en todos aquellos casos en que el balance impositivo no coincida con el balance comercial. Como advierte Reig “las diferencias entre el balance comercial y el impositivo, en materia de impuesto a la renta, crean indudablemente situaciones de confusión en la mente del industrial o comerciante poco familiarizado con los ajustes impositivos, que no se acostumbra a pensar que pese a señalarle los estados contables, conforme los libros comerciales, una determinada utilidad o pérdida, deba liquidar los impuestos sobre otra muy distinta que resulta de los balances fiscales” (248).

Pero aun de esto y aun cuando no existiera rédito imponible, subsiste una importante consecuencia práctica para quienes ejercen la sindicatura concursal, derivada de la obligatoriedad de presentación de declaraciones juradas determinativas e informativas, por los períodos no solo anteriores, sino también posteriores a la declaración de quiebra.

Para el caso de incumplimiento de dichos deberes, serán pasibles de las sanciones previstas en el artículo 39 de la ley 11.683, y en todo caso, de la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 8° inc. b) del mismo cuerpo legal. Esta última norma, recientemente modificada por imperio de la ley 26.044, precisando aún más las obligaciones de los funcionarios concursales, que a partir de dicha disposición, comienzan a los 15 días de la aceptación del cargo, tal como fuera analizado en el capítulo correspondiente.

A lo anterior se suma una enorme dificultad de orden práctico presente en aquellas sociedades que no lleven en forma los libros exigidos por la ley, en buena medida producto de la estrictez de los dictámenes a que se hizo referencia, donde la Autoridad de Aplicación entiende que la circunstancia de no contar con registraciones contables no resulta válida para exceptuar al responsable de sus deberes de presentación y pago del gravamen en cuestión, debiendo valerse a tales efectos de los comprobantes comerciales y demás elementos que respalden las operaciones realizadas por la firma en el transcurso del ejercicio. En algunas situaciones ello puede significar una tarea de imposible cumplimiento por la carencia absoluta de datos relevantes a esos fines, aunque en tal caso devendría aplicable la eximente de responsabilidad prevista por el inciso a) del artículo 8° de la ley de Procedimiento Tributario para todos los responsables por deuda ajena, fundada en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales en la que los hubiera colocado el contribuyente.

#### c. El principio de capacidad contributiva

Efectuadas las aclaraciones precedentes, y atendiendo a la importancia que reviste para la consideración del problema, corresponde a esta altura detenerse en el principio de capacidad contributiva como base de la imposición en general, para luego indagar acerca de si este principio es fielmente observado al perseguir la imposición de una sociedad en estado falencial.

En un trabajo de obligada lectura, el maestro Dino Jarach, recordaba que el principio de capacidad contributiva tiene entre los economistas y los juristas entusiastas sostenedores y encarnizados adversarios. Entre los segundos, se ubica Giuliani Fonrouge, autor —decía Jarach— que no puede desconocer que hace más de cincuenta años, la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo consagró identificándolo con el de igualdad. Tampoco puede ignorarse que Rafael Bielsa lo sostuvo en 1951, al referirse a la noción de causa en el derecho Financiero, y que en Italia y en Francia, fue defendido desde la década del treinta. En el derecho italiano, la consagración del principio en el art. 53 de la Constitución republicana significó simplemente una consagración de algo que estaba presente en la conciencia política y jurídica de ese pueblo aun antes de la unificación (249).

Continuaba diciendo Jarach que: “La capacidad contributiva no es una medida objetiva y reconocible por la aplicación de una magnitud como unidad, pero ello no significa que sea lícito menospreciarlo, como si fuera cascarón vacío. La definición puede ser vaga o hasta imposible; también lo es el principio de igualdad, pero ello no impide su existencia y su eficacia para suministrar o quitar a un impuesto el consentimiento público y, por ende, su cumplimiento o no. La capacidad contributiva es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Implica dos elementos constitutivos: la existencia de una

riqueza o una manifestación de riqueza, en aspecto objetivo, y una evaluación de los gobernantes en ejercicio del poder fiscal de la correspondiente idoneidad para contribuir al erario público”.

Es prevaleciente en nuestro país la doctrina que coincide en señalar la implícita consagración Constitucional de este principio (250), que dimana fundamentalmente de lo establecido por el artículo 4° de la Constitución Nacional, en cuanto refiere a las contribuciones que “equitativa y proporcionalmente a la población” establezca el Congreso de la Nación, además de lo preceptuado por los artículos 14, 16, 17 y 33 de la Carta Magna, constituyéndose en recaudo inexorable de la imposición.

En esta inteligencia, y en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen”, doctrina emanada de los recordados precedentes “San Telmo S.A.A.I.C.” (251) y “Navarro Viola” (252) y reiterada en más de una oportunidad.

Ahora bien, y como acertadamente se ha dicho: “Siendo que la capacidad contributiva se refiere a una aptitud efectiva y real para pagar el tributo, es necesario que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias” (253).

y en esta aclaración es donde se encuentra la clave de bóveda para comprender el por qué de la inobservancia de este principio fundamental en la pretensión fiscal de gravar supuestas ganancias de una sociedad que hubiera petitionado su propia quiebra, o ésta le fuera decretada a instancia de sus acreedores.

No hay que olvidar que el criterio del balance, en el caso de las denominadas sociedades de capital, descansa en una ficción, esto es, que el sujeto empresa es potencialmente capaz de obtener y reproducir cualquier tipo de renta, y ello habilita prescindir de las condiciones de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación que se exigen para la consideración como ganancias imponibles a las obtenidas por otro tipo de sujetos. Es indudable que el fundamento de dicha ficción se diluye una vez que se ha decretado la quiebra de una sociedad, por cuanto resulta a todas luces insostenible pretender la existencia de la aludida potencialidad generadora de ingresos gravables en un ente que transita por el camino de la liquidación falencial.

El iter liquidativo, luego del desapoderamiento de pleno derecho de los bienes existentes a la declaración de quiebra, y de los que adquiera hasta su rehabilitación, evidencia que no existe ya ánimo de lucro, siquiera riesgo empresario, que permita presumir una capacidad económica. La realización del activo a efectos de solventar el pasivo preconcursal, y en todo caso, de los gastos posteriores tendientes a la conservación y administración de los bienes y a su realización (arts. 240 y 244 LCQ), se encuentra sumamente alejada de aquel concepto de empresa, entendida como “organización de producción de bienes o servicios destinados a ser vendidos con la esperanza de realizar beneficios” (254).

Y claro está que no puede tampoco argumentarse sobre la base de la posibilidad que brinda la ley concursal de continuar con la explotación de la empresa, porque esta eventualidad no sólo será dispuesta por el juez en casos de excepción —si de la interrupción pudiera emanar una grave disminución del valor de realización o se interrumpiera un ciclo de producción que puede concluirse, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 191 de la ley 24.522—, sino que en cualquier caso la continuación así dispuesta no tiene por objeto la reorganización de la empresa sino permitir que la liquidación se lleve a término como empresa en marcha, siempre que esto fuera conveniente a los fines del concurso.

d. De la imposición sobre las sociedades. Su finalidad

Además de las consideraciones vertidas en torno a la ausencia de capacidad contributiva de las sociedades en quiebra, resta señalar que en nuestra opinión pretender la imposición de una sociedad en estas condiciones contradice la tésis misma del impuesto sobre las sociedades, y el principal fundamento en favor de su creación.

En efecto, y como acertadamente se ha señalado: “quizás el argumento más poderoso que apoya la existencia de una imposición sobre las sociedades es que actúan como una retención sobre las rentas de capital de los accionistas de la empresa que impide, en la práctica, que una parte de la renta de las personas físicas (los

beneficios no distribuidos) escape totalmente al gravamen o una imposición pueda ser aplazada indefinidamente” (255).

Ahora bien, en la hipótesis bajo análisis, no se encuentra presente el fundamento transcrito desde que nos encontramos en una situación en la que no existen beneficios en situación de poder ser distribuidos. Justamente se llega a la liquidación por concurso cuando “desaparece toda posibilidad de realizar una división entre los socios” (256).

e. De las Resoluciones Generales DGI 3026/89 y 2139/06

Finalmente, y tal como se adelantara, corresponde detenerse en lo dispuesto por la Resolución General DGI 3026/89, ahora reemplazada por la Resolución General 2139/06. La primera de las normas mencionadas, en su capítulo XII, y bajo el título “Régimen opcional de no retención y/o percepción del impuesto a las ganancias. Requisitos y condiciones” prescribía (art. 27), que los sujetos indicados en el artículo 3° de la misma resolución (entre los que se encontraban listados, los sujetos a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias) no serían objeto de la retención de este impuesto (respecto de operaciones que tuvieran por objeto la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, como asimismo de cuotas y participaciones sociales —excepto acciones—) cuando: “Hubieran petitionado su propia declaración de quiebra o tuvieran quiebra decretada o se les hubiere pedido la declaración de quiebra, excepto el caso de aquellos que no hubieran sido notificados —al momento de practicarse la retención— de dicho pedido”.

A los fines de tornar aplicable esta posibilidad de no retención, era menester la tramitación de una constancia expedida por la autoridad de aplicación, previo cumplimiento —con una anterioridad no menor a diez (10) días corridos a la fecha de celebración del correspondiente acto escriturario— de una serie de recaudos, entre los que se encontraba la exigencia de acompañar copia de la documentación que acredite la situación de falencia, certificada por el Juzgado interviniente. Ello en la práctica se concretaba en la presentación de la solicitud por parte de la sindicatura, quien se encargaba de denunciar los datos requeridos por la normativa, a los que debía adjuntarse copia certificada por el Secretario del juzgado donde tramitara la quiebra en cuestión del auto declarativo de quiebra, de su designación como síndico y del acta de aceptación de cargo.

Establecía además la norma que presentada la solicitud, la dependencia interviniente analizaría y fiscalizaría la procedencia de la misma, los datos contenidos en la documentación aportada y la situación fiscal del contribuyente, sin perjuicio de los elementos de valoración y complementarios que estimara necesario requerir a los fines de la tramitación de la constancia de no retención solicitada. De resultar procedente el pedido interpuesto, el juez administrativo competente extendería la constancia de no retención, a los fines de su posterior entrega al correspondiente agente de retención.

Resta decir que la Resolución General DGI 2139/06 mantuvo en su capítulo K, artículo 24 inc. c) el citado artículo 27 de la resolución que la precediera, introduciendo algunas modificaciones en lo que respecta al procedimiento a observarse, que a partir de allí se canalizaría vía soporte informático a través del sitio “web” institucional del organismo, conforme su señalado objetivo de sustituir los procedimientos manuales otrora establecidos.

Cabe a esta altura preguntarse cuál es la razón por la que se autoriza la no retención del impuesto a las ganancias en la hipótesis bajo análisis.

Pensamos que la no obligatoriedad de efectuar la retención de marras deriva del hecho de que la ausencia de capacidad contributiva que denotan los sujetos que atraviesan por un proceso de quiebra, impide asignar a los ingresos derivados de las operaciones contempladas —así como los derivados de cualesquiera otras operaciones por ellos efectuadas— el carácter de ganancias gravables. Aunque es evidente que existe una cierta incoherencia entre los dictámenes a que nos refiriéramos infra, y las citadas Resoluciones Generales, dado que mientras aquéllos desconocen la ausencia de gravabilidad en estos casos, éstas la reconocen de algún modo.

f. Colofón

En síntesis, creemos que el intento de gravar con el impuesto a las ganancias a una sociedad en quiebra, violenta el principio de capacidad contributiva, y la finalidad que motiva la creación del impuesto sobre las sociedades, toda vez que desaparece el fin de lucro que caracteriza la empresa, y la posibilidad de existencia de beneficios no distribuidos.

En consecuencia, y entrando en la faz práctica, debería el organismo recaudador asignar automáticamente la “baja” del impuesto, bien cuando fuera anoticiada del decreto de quiebra mediante la publicación edictal, bien en oportunidad de cumplirse con la comunicación dispuesta por la Resolución 1975/05, por parte de la sindicatura.

## **B. Tratamiento de las quitas concursales en el impuesto a las ganancias**

### *1. Naturaleza jurídica de la quita concordataria*

El artículo 43 de la LCQ contempla el denominado “período de exclusividad”, que se extiende por el término de noventa días contados desde la notificación ministerio legis de la resolución que fija definitivamente las categorías, durante los cuales el deudor en concurso preventivo goza de la mentada exclusividad para formular propuestas de acuerdo preventivo por categorías a sus acreedores, y obtener de éstos la conformidad prevista por el artículo 45 de la ley. La norma establece un catálogo de posibles propuestas, sin pretensión de exhaustividad, entre las que se encuentra la denominada “quita”, que importa la reducción en un porcentaje del crédito admitido en el pasivo.

Frente a dicha reducción del pasivo, sin contrapartida en el activo, tal parece existir una utilidad en cabeza del deudor en concurso —cuanto menos en términos contables—, y por ende emerge la duda acerca de su gravabilidad.

Anticipamos que en nuestro criterio, y cualquiera sea la naturaleza jurídica que se atribuya a las quitas concursales, el interrogante planteado sólo podría tener virtualidad respecto de los sujetos que tributan de acuerdo con la teoría del balance, dado que aunque pueda concebirse la referida reducción del pasivo como un rédito, no creemos que cumpla con las condiciones de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación, contenidas en el apartado 1 del artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, para las personas físicas y sucesiones indivisas. Acotamos sin embargo que —bien que con relación a una problemática un tanto diferente—, el Fisco entendió alguna vez lo contrario (257), al analizar el tratamiento impositivo a brindar a la decisión de una sociedad de no verificar su crédito en el concurso preventivo de dos de sus directores que habían retirado fondos de la misma.

La doctrina fiscal tradicionalmente ha considerado la quita concursal como un acto a título gratuito de parte del acreedor, y con ello, abarcada por la exención que otrora contemplaba el inciso u) del artículo 20 de la ley del Impuesto, en cuanto mencionaba —con anterioridad a la reforma de la ley 25.239 (258)— “todo otro enriquecimiento a título gratuito”. Con posterioridad a la señalada reforma, se ha acotado el alcance de la exención, limitada ahora a “las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la ley de impuesto a los premios de determinados juegos y concursos deportivos”.

En tal sentido, dicen Raimondi y Atchabaian: “acerca de las quitas concedidas en ocasión de convocatorias o de acuerdos privados de acreedores, entendemos que habían sido susceptibles de ser consideradas como comprendidas en la cláusula que el texto anterior del inc. u) enunciaba como todo enriquecimiento a título gratuito. La eliminación de esta exención se ha traducido en reputar a tales quitas como gravables en cabeza del deudor” (259).

Sin embargo, incluso durante la vigencia de esta exención, el organismo fiscal había considerado que la misma no comprendía las obligaciones condonadas o remitidas por el Fisco mediante alguno de los regímenes de moratoria o blanqueo, según interpretara la Resolución General DGI 4122 (B.O. 1996/02/08) (260).

Independientemente de que esta discusión haya perdido actualidad, la caracterización de la quita concursal como un acto a título gratuito no siempre ha sido admitida por los autores, no obstante que autorizada doctrina considera hoy que la quita impuesta por el acuerdo preventivo consiste en una remisión de deuda forzosa, por oposición a la voluntaria, que contemplan los artículos 876 y siguientes del Código Civil (261). Esto no era así para la doctrina concursalista más antigua. García Martínez, en su clásica obra (262) advertía que aunque la ley

empleaba la palabra remisión —ello ya no es así—, ésta no existe realmente en el concordato; no se produce la extinción parcial de la deuda, sino la renuncia a la acción correspondiente. La quita concedida en el concordato no es voluntaria sino forzosa, y —agregaba el tratadista— es además a título oneroso. En el concordato la quita no está inspirada en un sentimiento de liberalidad sino en un móvil interesado, pues es indudable que, mediante ella, el acreedor trata de asegurarse en lo posible el cobro de una parte de su crédito, a costa de la pérdida del resto, culminando con la cita de Stracca: *melis est pauce diviere quom totum perdere* (263). En suma, pese a lo erróneo de la palabra remisión empleada en la vieja ley Castillo —luego suprimida— las quitas o esperas o ambas cosas a la vez que hacen los acreedores no significan una donación o un acto a título gratuito, pues si los acreedores sacrifican una parte de sus derechos lo hacen en mira a obtener el cobro de lo restante y en las condiciones más favorables que sea posible (264). Se las concebía en definitiva como una suerte de pactum de non petendo a favor del deudor subordinado al pago íntegro del porcentaje convenido.

Algunas de las consideraciones que hemos recogido ya no son de aplicación en nuestro derecho. En particular este condicionamiento de la reducción al pago íntegro del monto acordado, que ha venido a quedar relegado debido a la introducción del efecto novatorio del acuerdo homologado. En efecto, actualmente la homologación judicial como hemos visto al estudiar la responsabilidad solidaria, importa la novación de todas las obligaciones de causa anterior al concurso (art. 55 LCQ). Un argumento para descartar la figura de la remisión de deuda consistía en resaltar el efecto extintivo de la obligación principal y de todos sus accesorios que produce la misma, en virtud de lo dispuesto por los artículos 525, 868 y 876 del Código Civil, lo que no ocurría en el concordato por cuanto los acreedores conservaban íntegramente sus derechos contra los coobligados, fiadores y garantes del deudor. En las versiones anteriores de la Ley de Concursos y Quiebras, la parte “remitida” subsistía como obligación natural, según era la opinión dominante. ya no es así en virtud de la novación, pero sintomáticamente la ley deja subsistente las obligaciones de fiadores y codeudores solidarios.

En síntesis, no resulta sencillo determinar la naturaleza de la quita como acto a título oneroso o gratuito, ni consentir su asimilación a la remisión de deuda contemplada por el Código Civil. Un análisis más profundo — que excedería el objeto del presente— debería partir de la naturaleza jurídica del concordato, cuestión que ha dado lugar a múltiples desarrollos en el pasado. Dentro de las teorías que lo concibieron como un contrato, hay quienes como Koch y Pardessus, pusieron el acento en la voluntad forzada de la minoría, en una voluntad presunta (Wernz y Barth), o en la idea de representación legal de la minoría por la mayoría, expuesta inicialmente por Fitting. De otro lado se alzaron las teorías procesales, como la de Pothier, o la de Bolaffio, que reemplazaron la idea de voluntad de la minoría por la decisión judicial, y las que explicaron la obligatoriedad del acuerdo respecto de los acreedores disidentes y ausentes derivándola en forma directa de la ley, como lo hiciera Löhr. Posteriormente, la noción del concordato como contrato fue recogida por Rocco, explicando la eficacia del mismo respecto de los acreedores que no participaron de las mayorías en base a una voluntad colectiva expresada a través de la “comunidad calificada”, conformada por los acreedores cuyos créditos fueron verificados. Como se ve, la quita concursal constituye tan sólo un aspecto de un fenómeno más amplio, y su consideración como acto a título gratuito importa una inaceptable simplificación.

Sea como fuere, habiendo sido eliminada la exención para los enriquecimientos a título gratuito, hoy casi no existe dudas de que las quitas obtenidas con motivo de la homologación del acuerdo preventivo se encuentran gravadas en el impuesto a las ganancias para los responsables del artículo 69 de la ley, y para las demás sociedades, empresas y explotaciones unipersonales —estas últimas, como se sabe, no siendo sujetos pasivos del impuesto, aunque sí destinatarios legales tributarios— en virtud de la adopción por parte de la ley de la teoría del incremento patrimonial.

Antes de la eliminación de la exención, Oklander (265) se oponía a la gravabilidad de las quitas concursales, suministrando razones que iban más allá de dicha exención y que podrían ser esgrimidas aun después de su eliminación. Consideraba este autor que el modo de razonar que concibe la quita como una ganancia en términos económico-contables al representar una reducción cuantitativa del pasivo sin una contrapartida equivalente en el activo, resulta atractivo, pero se opone a la ratio legis del régimen concursal, que es la de facilitar la recuperación de quien se encuentra en situación de cesación de pagos.

El citado trabajo de Oklander recogía además las opiniones de Kaplan y Spisso, al comentar el tratamiento impositivo a brindar a los bonos de consolidación otorgados en virtud de las leyes 24.073 y 24.463, que transformaron los quebrantos impositivos en créditos fiscales, es decir, en deudas del Estado que debían ser

canceladas mediante los referidos bonos de consolidación. Como es sabido, la cuestión fue dirimida por la Corte Suprema de la Nación (266) considerando que no pueden computarse como renta, beneficio o enriquecimiento que pueda estar gravado por el impuesto a las ganancias según el art. 2º, ap. 2, de la ley del tributo. Mas la razón de ello parece acotada a dicha hipótesis y difícilmente trasladable a la cuestión analizada, por cuanto la no gravabilidad se sustentó en que la entrega de los bonos, representó para el contribuyente la restitución del mayor impuesto a las ganancias resultante de la imposibilidad de trasladar y deducir aquellos quebrantos en la liquidación del tributo.

## 2. *Criterio de imputación*

Aceptada por la mayor parte de la doctrina la gravabilidad de las quitas obtenidas en la homologación del acuerdo preventivo, a partir de que se eliminara la exención de los enriquecimientos a título gratuito, surgió la duda acerca de la forma de imputación de esta ganancia, cuestión que ha sido zanjada mediante la reforma al artículo 30 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias a través del decreto 2340/02, vigente a partir del 20 de noviembre de 2002 y de aplicación para los ejercicios fiscales cuyo cierre se produzca con posterioridad a esta fecha.

Como es sabido, la Ley de Impuesto a las Ganancias contempla dos métodos principales de apropiación de ganancias, cuales son el devengado y el percibido, admitiendo el artículo 18 inc. a) en su último párrafo una suerte de variante de aquel que se conoce como devengado-exigible. Existen además situaciones regladas en forma específica, como los dividendos e intereses de títulos valores, los honorarios de directores, miembros de consejos de vigilancia y retribuciones de socios administradores, etc. Una de estas situaciones contemplada en forma particular en el artículo 30 del decreto, consiste en el tratamiento para los descuentos y rebajas extraordinarias.

Con anterioridad a la reforma, el artículo sólo contemplaba “los descuentos y rebajas extraordinarias sobre deudas por mercaderías, intereses y operaciones vinculadas a la actividad del contribuyente” disponiendo que: “incidirán en el balance impositivo del ejercicio en que se obtengan”.

En opinión del organismo fiscal, antes de la aludida modificación, las quitas concursales debían tener el tratamiento de dicho artículo, por lo que el contribuyente debía imputarlas al año fiscal en que se hubiera homologado el acuerdo. Evidentemente, esta interpretación resultaba sumamente perjudicial para el concursado. Imaginemos una empresa en concurso que hubiera logrado una quita del cuarenta por ciento (40%) en el ejercicio fiscal 2001, respecto de la totalidad de su deuda quirografaria, cuyo monto ascendiera a \$ 500.000. Supongamos también que además de la quita hubiera obtenido una espera para el pago, conviniéndose para ello 10 cuotas anuales, iguales y consecutivas. Ello significa que debería abonar la suma de \$ 300.000, en cuotas anuales de \$ 30.000, a partir del año 2002. Sin embargo, de acuerdo con este criterio, debería imputar al ejercicio fiscal en que fuera homologado el concordato, la suma de \$ 200.000 en concepto de utilidad obtenida por la quita. Aplicando sobre este importe la tasa del impuesto (35 %) vemos que supera el doble de lo que debe abonar en concepto de primera cuota, lo que constituye una pesada carga teniendo en cuenta el propósito que inspira la solución preventiva. Naturalmente, el ejemplo planteado constituye una simplificación, y en muchos casos el resultado de la quita queda absorbido por los quebrantos acumulados que es de suponer arrastrará el contribuyente, aunque ello no se sigue necesariamente.

Frente a este panorama, el Tribunal Fiscal de la Nación (267) consintió alguna vez diferir la utilidad originada en la quita hasta el vencimiento de las cuotas pactadas, pese a que el acuerdo había sido homologado con anterioridad a la fecha de vigencia del decreto, y lo hizo aplicando el mismo criterio que el adoptado en torno al tratamiento de las condonaciones de intereses en el impuesto a las ganancias, esto es el criterio de imputación o apropiación de una ganancia generada en la remisión de una deuda. La redención definitiva de intereses, de acuerdo con el Tribunal, debe imputarse al período correspondiente a cada cuota, lo que se desprende del artículo 18 inc. b), cuarto párrafo de la ley. No se trata entonces, según el mismo Tribunal, de un supuesto de devengado exigible, porque la liquidación de intereses condonados no se produce con el vencimiento del plazo para el pago de la cuota, sino que se gana o devenga la eximición con el efectivo pago de la cuota, que es el que produce la susodicha condonación de accesorios. No alcanzamos a comprender el criterio del Tribunal Fiscal sobre este

punto. El citado cuarto párrafo del inc. b) del artículo 18 de la ley 20.628, determina que cuando corresponda la imputación de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos —excepto los producidos por los valores mobiliarios— alquileres y otros de características similares. Esta disposición no luce aplicable al caso que nos ocupa. Su significado es el siguiente. En principio, los intereses son rentas de la segunda categoría que deben imputarse por el criterio de lo percibido; pero cuando resultan accesorios de una operación comercial, el método que corresponde es el devengado, con independencia de su efectiva percepción. Lo mismo sucede con los alquileres. No vemos cuál es el vínculo de esta norma con las cuotas concordatarias. Más bien parece que se hubiera extendido a esta hipótesis la variante del devengado exigible.

A resultas de la enmienda al artículo 30 del decreto reglamentario se dispuso que: “la ganancia neta proveniente de quitas definitivas de pasivos, originadas en la homologación de procesos concursales regidos por la ley 24.522 y sus modificaciones, se podrá imputar proporcionalmente a los períodos fiscales en que venzan las cuotas concursales pactadas o, en cuotas iguales y consecutivas en los cuatro (4) períodos fiscales cuya fecha de cierre se produzca con posterioridad a la fecha de homologación definitiva, cuando este último plazo fuere menor. El importe máximo de ganancia neta a imputar de acuerdo con la opción prevista en el punto b) precedentemente citado, no podrá superar la diferencia que surja entre el monto de la referida quita y el de los quebrantos acumulados al inicio del período en que se homologó el acuerdo. Cuando se trate de socios o del único dueño de las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en el inciso b) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, los referidos quebrantos acumulados serán los provenientes de la entidad o explotación que obtuvo la quita”.

Amén de algunas imprecisiones —por cuanto no son los procesos concursales los que son objeto de homologación sino el acuerdo alcanzado con los acreedores—, la redacción de la norma es un tanto oscura, y admite interpretaciones encontradas.

Volviendo al ejemplo del principio, si el concursado obtuvo una quita del cuarenta por ciento (40%) —ahora durante la vigencia del decreto—, respecto de la totalidad de su deuda quirografaria (\$ 500.000) que debe abonar en 10 cuotas anuales, iguales y consecutivas, es decir, la suma de \$ 300.000, en cuotas anuales de \$ 30.000, a partir del año siguiente a la homologación del acuerdo, de acuerdo con la opinión predominante, no podrá optar por la primer modalidad, y por consiguiente imputar la ganancia proveniente de la quita (\$200.000), proporcionalmente a los períodos fiscales subsiguientes, es decir \$ 20.000 por cada año (y sobre este importe aplicar la tasa del impuesto).

La clave, de acuerdo con este criterio, se encuentra en la expresión “cuando este último plazo fuere menor”, en referencia a los cuatro períodos fiscales subsiguientes a la fecha de homologación. Es decir que en aquellas hipótesis en que la espera supere este término, no existe ninguna opción —siempre de acuerdo con esta interpretación— y no queda más que adoptar la segunda alternativa, en cuyo caso y siguiendo el ejemplo planteado, el contribuyente deberá imputar la suma de \$ 50.000 ( $\$ 200.000 / 4$ ), en cada uno de los cuatro períodos fiscales posteriores a la homologación. Nuevamente aclaramos que el ejemplo se encuentra sumamente simplificado, por cuanto entre otras cosas no se han detraído los gastos causídicos necesarios para la presentación del concurso (268), ni se ha tenido en cuenta la compensación de la ganancia neta así obtenida de la quita con los eventuales quebrantos acumulados.

La doctrina predominante concuerda con lo expuesto hasta aquí, señalando que las dos posibilidades no son a opción del contribuyente sino que se debe utilizar aquella que brinda el menor plazo para la imputación total de la ganancia obtenida (269). Si esto es así, la redacción no podría haber sido más confusa. Hubiera sido más claro disponer que la ganancia neta se imputará proporcionalmente a los períodos fiscales en que venzan las cuotas pactadas excepto que ello excediera cuatro períodos fiscales, en cuyo caso deberá imputarse proporcionalmente a estos períodos.

Sin embargo, y desde otro punto de vista, la sentencia “cuando este último plazo fuere menor”, bien podría significar que la segunda alternativa, consistente en prorratar la ganancia obtenida en los cuatro períodos fiscales posteriores a la homologación del acuerdo, se halla habilitada en tanto y en cuanto la espera convenida supere este lapso. En otras palabras, si se hubiera pactado un término para el cumplimiento de las cuotas concordatarias inferior a cuatro ejercicios fiscales, o directamente no existiera espera, no queda más que imputar

la ganancia en función de este plazo. Mas si el término es superior, se activa la opción para el contribuyente entre imputarla conforme a lo pactado o distribuirla proporcionalmente a los cuatro períodos fiscales siguientes al de la homologación. Claro que desde esta óptica, no tendría demasiado sentido la opción por cuanto difícilmente el contribuyente se inclinaría por la segunda posibilidad, que resultaría más gravosa.

Es probable que la intención de la modificación introducida por el decreto 2340/02 al artículo 30 del decreto reglamentario coincida con lo expresado por la mayoría. Pero no es sencillo explicar el fundamento legal de la reglamentación. Dicho fundamento ha querido encontrarse en el último párrafo del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias que textualmente dispone: “En los casos que expresamente autorice esta ley o su reglamentación, las ganancias podrán considerarse devengadas en el momento de producirse la respectiva exigibilidad” (el destacado nos pertenece). En tal caso no se explica el por qué de la limitación que trae la norma reglamentaria cuando la exigibilidad de las cuotas se ha diferido por mayor tiempo que el de cuatro ejercicios fiscales.

### **C. El impuesto a la ganancia mínima presunta en relación con el concurso preventivo y la quiebra**

#### *1. Antecedentes*

La ubicación de este tópico bajo los impuestos a la renta, por meras razones metodológicas, no prejuzga en realidad respecto de la naturaleza de este tributo. La cuestión no ha sido pacífica y las dudas parten desde su mismo encuadre como impuesto patrimonial o sobre la renta. Como es sabido, mientras que estos últimos gravan un ingreso obtenido en el período, aquellos recaen sobre el ingreso acumulado en períodos anteriores, teniendo en cuenta el capital —la renta ahorrada— como manifestación de riqueza.

La ley 23.760 había introducido en nuestro país el impuesto sobre los activos, sustituyendo al impuesto sobre los capitales, para los ejercicios que se iniciaran a partir del 1° de enero de 1990 que curiosamente reprodujo la misma discusión, habiendo concluido la doctrina mayoritaria que constituía en puridad un verdadero tributo a la renta potencial (270).

El 12 de agosto de 1993 se suscribió el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, comprometiéndose el Gobierno Nacional a la derogación de ciertos gravámenes, entre ellos el impuesto sobre los activos afectados a determinados procesos productivos.

Por esta razón, la aparente resurrección de aquel impuesto de la mano de la ley 25.063 —promulgada el 24 de diciembre de 1998 y publicada en el Boletín Oficial del 30 de diciembre de 1998—, que diera a luz al impuesto a la ganancia mínima presunta, agregó un condimento a la vieja polémica arrastrada en torno a la naturaleza del impuesto sobre los activos, puesto que si efectivamente se tratara del mismo tributo, estaríamos frente a un flagrante desconocimiento del referido Pacto.

Esto ha determinado que algunas voces, que luego reflejaremos, descartaran la noción de que el hecho imponible del impuesto esté constituido por la mera tenencia de activos, suponiendo que el legislador nacional no pudo haber violado intencionalmente el Pacto Fiscal Federal, y prestando apoyo a la idea de que desde el punto de vista ontológico asistimos a un impuesto que recae sobre la renta, complementario del impuesto a las ganancias.

Con todo, lo verdaderamente relevante no es tanto si se trata de un tributo que recae sobre el patrimonio o sobre la renta, por cuanto en ambos casos el principio de capacidad contributiva podría verse resentido, y con ello la validez constitucional del impuesto así concebido. En la medida que el patrimonio, por causas de la naturaleza o de la autoridad pública, no sea capaz de generar utilidades, gravarlo implicaría su paulatina destrucción, con agravio al principio de capacidad contributiva y, por ende, al derecho de propiedad (271). Lo mismo sucedería con un impuesto sobre la renta, que pretenda captar un rendimiento mínimo, que fuera presumido en términos absolutos. Por otra parte, y en este último caso, la distinción no puede ser tan tajante, desde que, como señala Jarach, una característica de los impuestos que adoptan la base patrimonial en lugar de la base renta, es la sustitución de la renta efectiva, incluyendo la renta imputada, por la renta potencial, que es —en palabras de este autor—, una legítima expresión de capacidad económica, y por tanto, de capacidad contributiva (272).

Es cierto que en presencia de un impuesto patrimonial, la mera demostración de la inexistencia de utilidades no alcanzaría para desvirtuar la pretensión fiscal. Una de las finalidades de este tipo de imposición es lo que se ha

conocido como principio “productivista”, que tuvo a Luigi Einaudi como uno de sus principales sostenedores (273), y que consiste en castigar a aquellos contribuyentes que posean activos improductivos. En un impuesto a la renta, bastaría en cambio —en principio— con esta demostración.

Pero en cualquier caso, si la ley descarta toda posibilidad de, respecto al primero de ellos, acreditar la imposibilidad de los activos de producir utilidades, o en el segundo, de probar contra la presunción de obtención de ganancias, lo será en evidente desmedro de la capacidad contributiva.

La consideración del impuesto a la ganancia mínima presunta como un impuesto patrimonial, ha partido fundamentalmente del mensaje de elevación del proyecto de ley del impuesto al Congreso por parte del Poder Ejecutivo, donde se sostuvo que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresaria requiere necesariamente para el desarrollo en condiciones de competitividad, “la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento. Así el gravamen sólo castigaría los activos improductivos, sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a efectos de obtener dicho rendimiento mínimo” (274).

Desde este punto de vista, se ha dicho que el hecho imponible no se encuentra en la primera parte del artículo 1° de la ley 25.063, esto es, en la obtención de una “ganancia mínima presunta”, sino en la tenencia de activos, que para la postura contraria constituye la base imponible el impuesto.

Este criterio ha sido observado en más de una oportunidad por el Tribunal Fiscal de la Nación, sosteniendo la irrelevancia de la existencia de quebrantos en la medida que la actora poseyera activos que pueden llegar a producir una ganancia (275). Se concluyó en líneas generales que es la “potencialidad productora de rentas” aquello que el legislador intentó alcanzar con el impuesto de marras y no la efectiva obtención de ganancias, no siendo per se determinante para descalificar el gravamen, la ausencia de estas últimas o la exteriorización de quebrantos.

En el mismo sentido se orientaron algunas salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (276). Como quiera que el impuesto a la ganancia mínima presunta no grava renta o ganancia mínima sino activos, la existencia o no de utilidad no es trascendente para evaluar la aplicación del impuesto en cuestión, de acuerdo con el Tribunal.

Por otra parte, argumentó la misma Cámara que el tributo analizado tiene una particularidad que lo distingue de su “antecesor” impuesto a los activos —nótese la expresa alusión a la continuidad del derogado impuesto, omitiendo toda consideración respecto a la proscripción que se deriva del Pacto Fiscal Federal—. Dicha particularidad, en criterio de la alzada, consiste en que la propia ley ha previsto que el impuesto a las ganancias funcione como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta, aunque ello no signifique que puedan identificarse el hecho imponible o la base de imposición de uno y otro.

La visión que hace del impuesto introducido por la ley 25.063 un impuesto sobre la renta, pone el acento en otra serie de circunstancias. En primer lugar, se ha reparado frecuentemente en las palabras del por entonces presidente de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, que destacó la intención de inducir a través de este tributo, al pago del impuesto a las ganancias. “Para inducir a este pago” —precisó— “estamos incorporando el impuesto a la renta presunta”. Más adelante agregó una muy discutible estimación acerca de una renta del seis por ciento anual que en su criterio sería dable presumir en cabeza de las empresas, justificando de este modo la razonabilidad de la alícuota fijada a en el uno por ciento. Claro que desde nuestra óptica, estas consideraciones lo acercarían más a un impuesto patrimonial, al no gravar rentas efectivas.

Por cierto que el nomen iuris —aunque reconociendo que ello no es definitorio— y la referencia contenida en el artículo 1° de la ley a la “ganancia mínima presunta” es otro elemento del que se ha valido la doctrina para considerarlo incluido entre los impuestos que toman la renta como manifestación de capacidad contributiva.

Otro orden de razones estuvo dado por la posibilidad que consiente la mecánica del impuesto y contemplada por el artículo 13 de la ley, de computar el impuesto a las ganancias como pago a cuenta, y el reconocimiento de la propia Administración Federal de Ingresos Públicos en la Instrucción General 9/99 (277) que lo sindicó explícitamente como un impuesto a la renta, complementario del impuesto a las ganancias, admitiendo la extensión de las franquicias acordada para este último también en favor del primero.

Vale la pena a esta altura efectuar una necesaria aclaración. Una hermética del impuesto sub-examine que lo considerara como un tributo que recae sobre la renta —con fundamento en las circunstancias que hemos señalado supra—, y sobre esta base consintiera en permitir al contribuyente acreditar la ausencia de utilidades como eximente de pago del impuesto, conseguiría probablemente rescatar la constitucionalidad del tributo. Pero por lo general, los antecedentes que suelen recogerse en apoyo de la postura que lo concibe como un impuesto sobre base renta, han destacado la imposibilidad de introducir prueba en contrario de la presunción legal de obtención de ganancias, es decir, su carácter de presunción *iuris et de iure*, y con ello, su invalidez constitucional.

Como representante quizás de la primera posibilidad interpretativa, podría mencionarse la decisión de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza in re “Autotransporte Benjamín Matienzo” (278), vinculada precisamente al estado concursal de la contribuyente.

En esa oportunidad el organismo fiscal había solicitado la verificación de su crédito en el concurso preventivo de la empresa contribuyente, y el Juez del universal declaró admisible en forma condicional el crédito sobre el impuesto a la ganancia mínima presunta. No disponemos de mayor información sobre el fallo de primera instancia, en especial acerca de cuál fue el alcance y los motivos de esta verificación “condicional”, aunque suponemos que lo ha sido en los términos del artículo 125 de la LCQ —si bien enmarcado en la regulación de la quiebra, de aplicación al concurso preventivo a tenor de la opinión de la doctrina (279)—. No sabemos, tampoco, cuál fue la condición a la que se sometió la incorporación del crédito derivado de este impuesto al pasivo concursal, pero podemos imaginar que lo fue la efectiva obtención de ganancias por parte de la concursada.

Llegado el asunto a la Suprema Corte sostuvo ésta —de la mano de la doctora Kemelmajer, y luego de una extenso repaso de los principales criterios doctrinarios y jurisprudenciales imperantes en la materia—, que no obstante que la ley puede presumir la capacidad contributiva derivándola de los activos, en situaciones concursales, esa presunción no puede ser *iuris et de iure*. Es decir que a tenor de la opinión de la Corte, la cesación de pagos autoriza probar en contra de la presunción, echando mano para así resolver de la “irrebutable o conclusive presumption doctrine” (doctrina de la presunción irrefutable o conclusiva) acuñada por la Corte Federal Norteamericana. Pero mientras que esta doctrina es utilizada por el Superior Tribunal de este país como test de constitucionalidad de determinadas presunciones legales, el Supremo Tribunal Mendocino consideró vedado e innecesario el tratamiento constitucional. Lo primero toda vez que al no haberse declarado inadmisibile el crédito, el principio de la *reformatio in peius* obstaría a resolver una situación más gravosa para el recurrente. Lo segundo, por cuanto la decisión “simplemente convalida una interpretación doctrinal y jurisprudencial que, para los procesos concursales, compatibiliza el texto legal con el principio constitucional de la capacidad contributiva”.

No abundan los precedentes en los que se hubiera declarado la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta. Se suele mencionar sólo un puñado de decisiones que se enlistarían bajo la conceptualización a la que hemos hecho referencia —que concibe a este impuesto como un tributo a una renta que la ley presume en forma absoluta, sin admisión de prueba en contrario—, aunque ahora han recibido el respaldo nada menos que de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la reciente sentencia recaída en autos “Hermitage”, cuyo comentario reservamos para más adelante.

Se destaca entre estos antecedentes de tribunales inferiores el célebre “Georgalos” (280). En tal caso, la actora había interpuesto una acción de amparo invocando su concurso preventivo, y solicitando la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta y de las normas reglamentarias de la AFIP en cuanto obligan a ingresar anticipos del tributo (RG 328). Sostuvo que sus declaraciones juradas por el impuesto a las ganancias demostraban la inexistencia de utilidades, siendo el único resultado positivo producto de la venta de un inmueble para cancelar deudas concursales con privilegio especial, e hizo mérito de importantes quebrantos impositivos que arrastraba desde larga data.

La importancia de la decisión viene dada no solamente por la resolución de la cuestión de fondo, sino por la admisibilidad formal de la vía elegida para cuestionar el tributo —desde que el Juez de grado consideró el juicio de amparo como el marco adecuado para instrumentar el correspondiente debate—, y especialmente, por el acogimiento de la medida cautelar suspensiva, esto último desconocido en alguna oportunidad por la Cámara en

lo Contencioso-administrativo, en el marco de una acción declarativa de certeza, bajo el discutible y remanido argumento de la supuesta coincidencia entre el objeto de la medida y la pretensión de fondo (281).

En lo que respecta al aspecto sustancial, consideró el magistrado de grado que: “el tributo cuestionado está vinculado con el impuesto a las ganancias, como se desprende del art. 13 de la ley 25.063, que autoriza, incluso, a computar el impuesto a las ganancias determinado por el mismo ejercicio fiscal por el cual corresponde liquidar el impuesto a la ganancia mínima presunta como ‘pago a cuenta’ de ese impuesto y viceversa (en los casos en que el impuesto a las ganancias pagado por el contribuyente fuera insuficiente para tener por cancelado el importe liquidado por el impuesto a la ganancia mínima presunta). Por ser así, surge nítida la íntima conexión que existe entre la manifestación de riqueza que ambos tributos gravan (lo que, por lo demás, no negaron los accionados). Ello no obstante y a diferencia de los que ocurre con el impuesto a las ganancias —que permite expresamente compensar quebrantos: conf. art. 19 LIG t.o. 1997—, el impuesto a la ganancia mínima presunta no contempla tal posibilidad, determinándose el hecho imponible sólo sobre la base de los activos (art. 6°). La dicotomía que llevaría a no considerar los importantes quebrantos (no prescriptos) de la actora y la pretensión legal de gravar un sólo factor (los activos), conduce también —en la singular situación de la actora—, a una injusta y desigual distribución de la carga impositiva ajena, insisto, a su real capacidad económica. C) La violación del principio de capacidad contributiva en relación a la concursada torna el tributo cuestionado manifiestamente inequitativo con serio y claro compromiso de la garantía constitucional de su derecho de propiedad; todo lo cual también contribuye a invalidarlo constitucionalmente; máxime, que numerosos fallos de la CSJ, han resuelto sobre la base de la interdicción de los impuestos confiscatorios (Casás, José, ‘Presión Fiscal e inconstitucionalidad’, cit., p. 97 y ss.; Tarsitano, ob. cit., p. 339 y ss.)”.

## 2. *El concurso preventivo y la quiebra*

Llegados a este punto restaría por analizar con mayor detenimiento, de qué modo impactan las doctrinas esbozadas en los casos de concurso o quiebra del contribuyente. Algo de eso ya hemos adelantado.

Con respecto a esta última situación, valen, con mayor razón, las consideraciones vertidas en oportunidad de analizar la viabilidad del impuesto a las ganancias en la hipótesis de falencia decretada. Si la teoría del balance, decíamos, descansa en definitiva en una ficción, que no puede trasladarse derechamente a la sociedad en quiebra sin mengua del principio de capacidad contributiva, tanto menos podría pretenderse la aplicación de una ficción que pretende la existencia de utilidades partiendo de la mera tenencia de activos. Es evidente que no puede haber potencialidad generadora de ingresos gravables en un ente que transita por el camino de la liquidación falencial. Decíamos también que durante el iter liquidativo no existe ya ánimo de lucro, siquiera riesgo empresario, que permita siquiera presumir una capacidad económica, encontrándonos a esta altura sumamente apartados del concepto de empresa.

Ello fue reconocido en alguna medida por el propio Fisco Nacional durante la vigencia del impuesto sobre los activos en los siguientes términos: “La quiebra es una situación o estado patrimonial jurídico-procesal, frente a la cual el Fisco debe reclamar, como todo acreedor, las deudas de causa o título anterior a la quiebra. Sólo puede ser reclamado el impuesto sobre los activos originado antes de la declaración de la quiebra. No son gravables con el impuesto a los activos de una empresa luego de su declaración de quiebra, excepto en los casos de continuación de la explotación prevista en el art. 182 y siguientes de la ley concursal” (282).

Las conclusiones del referido dictamen resultan enteramente trasladables al caso que nos ocupa, prescindiendo de la discusión en torno a si promedia o no continuación entre uno y otro tributo.

Cabe aclarar que no constituye un obstáculo a este razonamiento la prescripción contenida en el artículo 9° de la reglamentación del impuesto sobre los activos, que fuera reproducida por el artículo 5° del decreto reglamentario del impuesto a la ganancia mínima presunta (1533/99) en los siguientes términos: “las empresas en disolución continuarán sujetas al pago del gravamen hasta el cierre del ejercicio anual anterior a aquel en que se verifique la distribución final de todos sus bienes”.

Al analizar similar disposición inserta en el artículo 6° del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias, advertimos acerca de la futilidad de consagrar expresamente la personalidad tributaria de una sociedad en estado de disolución, y/o liquidación, en razón de la subsistencia en ambos casos de su personalidad jurídica. Pero ello no significa dejar de considerar las particularidades que rodean la declaración de quiebra, que justifican apartarse

en tal circunstancia de la imposición que de otro modo habría lugar y que no resulta descartable por el solo hecho del estado de disolución por el que esté atravesando una sociedad.

El concurso preventivo constituye un status jurídico que, como hemos visto en el caso del impuesto a las ganancias, no altera la sujeción a este tributo, y tampoco así, en principio, en el impuesto a la ganancia mínima presunta.

La pretensión de no encontrarse sujeto al impuesto por parte de deudores concursados no prosperó, salvo las excepciones que hemos mencionado. No es de extrañar, sin embargo, que gran parte de los antecedentes resueltos por el Tribunal Fiscal de la Nación lo hayan sido en el contexto de determinaciones de oficio del impuesto a la ganancia mínima presunta apeladas por contribuyentes que se encontraban en convocatoria de acreedores (283). y no es de extrañar porque la cesación de pagos de ordinario supone la existencia de quebrantos, aunque ello no es forzosamente así.

Para aquellos que conciben al impuesto a la ganancia mínima presunta como de base patrimonial y como gravando la mera tenencia de activos, tal como se viera, no resulta suficiente la sola presencia de quebrantos acumulados, o la demostración de la inexistencia de utilidades, dado que lo que se intenta alcanzar con el impuesto es la “potencialidad generadora de rentas”. Evidentemente, desde este punto de vista, la apertura del concurso preventivo no cambia el panorama.

En rigor de verdad, tampoco el concurso podría modificar per se la sujeción pasiva al impuesto desde la tesis contraria. Estudiamos a continuación cuál ha sido la posición finalmente adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y su influencia respecto del concurso preventivo.

### *3. El caso “Hermitage” y la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema*

Recibida con amplio beneplácito por la doctrina, la decisión de la Corte (284) llegó en un contexto de intensa labor, de la mano de otra sentencia sin dudas tan trascendente para nuestra materia, como lo fue la esperada declaración de inconstitucionalidad de la reforma al juicio de ejecución fiscal operada en el año 1999 por la ley 25.239 (285). Apenas un mes antes, la misma Corte declaraba la inconstitucionalidad de del carácter no remunerativo asignado por sucesivos decretos de necesidad y urgencia a determinadas asignaciones mensuales, que establecían estos mismos decretos en favor de trabajadores del sector privado comprendidos en convenciones colectivas de trabajo (286).

La sociedad contribuyente promovió una acción meramente declarativa a fin de que cesara el estado de incertidumbre acerca de su sujeción al impuesto a la ganancia mínima presunta, solicitando la inconstitucionalidad del título V (art. 6º) de la ley 25.063. En apoyo de su postura, demostró mediante pericia contable que había registrado pérdidas en varios ejercicios fiscales, y que sólo había obtenido ganancias en un ejercicio anterior, ingresando el impuesto correspondiente a través de una moratoria.

Como resulta de la lectura del fallo de la sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso-administrativo Federal, favorable a la posición de la actora, la contribuyente no había sido intimada al ingreso de los anticipos vencidos del tributo ni se había promovido ejecución fiscal, no obstante lo cual consideró el a quo que la acción instaurada respondía a un “caso” pues con la declaración de inconstitucionalidad solicitada se perseguía neutralizar la posible acción fiscal y por ende su responsabilidad tributaria.

La Corte Suprema de Justicia comenzó por resaltar la deficiente técnica legislativa de que adolece la ley del tributo, reconociendo que “la ley que establece el impuesto aquí cuestionado no contiene una redacción clara y precisa”, recordando lo que ya constituye doctrina reiterada en el sentido de que “la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste” debiendo “estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda”.

Señaló que frente a esta obscuridad, debe prestarse atención a la voluntad expresada por las comisiones parlamentarias, que “estudian minuciosa y detenidamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, por lo cual sus informes orales o escritos tienen más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones

individuales de los legisladores y constituyen una fuente legítima de interpretación”. En tal sentido, a criterio de la Corte, existió coincidencia en punto a que con el impuesto creado, se trató de captar la capacidad contributiva de una renta mínima, cuya existencia el legislador presumió en términos absolutos, sin aceptar la prueba en contrario. En lo tocante a esta presunción, recordó el Tribunal que no es objetable que el legislador, al establecer un tributo, utilice la técnica de las presunciones, pero ello debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias “especialísimas” que lo justifiquen. Recordó que la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de los principios de “justicia tributaria” y “capacidad contributiva”, y es por ello, que “requieren un uso inteligente, concreto y racional”, que adquiere “su mayor dramatismo”, en las presunciones *iuris et de iure*.

Consideró la Corte que en el caso concreto la comprobación fehaciente de que la renta presumida por la ley, lisa y llanamente no ha existido —siendo irrevisable este aspecto de la decisión de la Cámara— pone en evidencia la iniquidad de la previsión legislativa. Concluyó así, haciendo gala del principio de razonabilidad, que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no ha respetado este principio, tan caro a nuestra doctrina constitucional, especialmente desde la obra de Juan Francisco Linares (287).

¿Y qué decir entonces —tal como nos preguntáramos al principio—, del contribuyente que hubiera solicitado la formación de su concurso preventivo a la luz de la decisión que acabamos de comentar?

En puridad, nada que lo distancie de un contribuyente *in bonis*, al menos a primera vista, porque lo relevante aparenta ser la demostración de la no obtención de ganancias de modo tal de desvirtuar la presunción legal. La cesación de pagos no prejuzga sobre la inexistencia de rentas, o sobre la exteriorización de quebrantos, aunque es razonable suponer que pueda ser así en gran parte de los casos.

## **II. IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO Y DERECHO CONCURSAL**

### **A. La sujeción pasiva del concursado en el impuesto al valor agregado**

Dado que la situación del contribuyente en concurso preventivo no ofrece ninguna duda en cuanto a la gravabilidad en el impuesto, si de dieran las condiciones, nos referimos al contribuyente en quiebra, en relación con la subasta judicial de bienes muebles que pudiera tener lugar en el marco del proceso liquidativo, que ha podido ofrecerlas en el pasado, pero que hoy en día tampoco da lugar a mayor controversia. Por este motivo, y teniendo en cuenta que ha sido objeto de adecuado tratamiento en más de una oportunidad por la doctrina, no abundaremos mayormente en el análisis y tan sólo dedicaremos a ello unos pocos párrafos.

Como se sabe, el hecho imponible del impuesto al valor agregado en el caso analizado de la venta de cosas muebles se integra con tres elementos que deben concurrir en forma simultánea. El elemento objetivo, constituido, precisamente, por la venta de cosas muebles, cuyo alcance se encuentra definido por el artículo 2° de la ley del gravamen. Un elemento espacial, congruente con el principio de país destino, que limita la imposición a las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el país (art. 1°, inc. a, ley 23.349). En tercer orden, el elemento subjetivo, contemplado por el artículo 4° incisos a) y b) de la misma ley. Es decir que no basta, para la configuración del hecho imponible en la venta de cosas muebles que se realice tal operatoria en el territorio nacional, sino que adicionalmente deben intervenir como enajenantes quienes hicieren habitualidad en la venta de tales cosas, realicen actos de comercio accidentales con las mismas, sean herederos o legatarios de responsables inscriptos cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen (inc. a, art. 4°), o bien aquellos que realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros ventas o compras (inc. c, art. 4°).

Hasta el dictado de la ley 23.349, de aplicación para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de noviembre de 1986 las subastas judiciales no estaban expresamente contempladas bajo el concepto de venta, y tampoco aparecían expresamente mencionados los sujetos en concurso, dando lugar a decisiones encontradas, pese a que calificada doctrina sostiene que podía llegarse a la misma solución, ya que se estaba en presencia de una transferencia a título oneroso que importaba la transmisión de dominio y que la definición de venta incluida en el artículo 2° era enunciativa (al igual que en la actualidad) al incluir, luego de una breve mención de hechos, a “cualquier otro que conduzca al mismo fin” (288).

La mayor parte de la jurisprudencia sin embargo, descarta aún hoy este temperamento, señalando que la incorporación como sujetos pasivos del impuesto de quienes hubieran sido declarados en quiebra o concurso civil con relación a las ventas en subastas judiciales y a los demás hechos imponible que se efectúen o generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos se produjo recién a partir de las modificaciones introducidas por la ley 23.349, lo que en definitiva resulta una ampliación de la definición del sujeto pasivo del impuesto que no existía en el texto anterior (289). Se consideró también que en la liquidación falencial de cosas muebles no se configura el requisito de la habitualidad que establece el art. 4º, inc. a), y tampoco podría calificarse como un acto de comercio accidental, por encontrarse ausente el propósito de lucro que caracteriza a dichos actos (incs. 1 y 2, art. 8º, Cód. Com.) (290).

Si bien la cuestión llegó en alguna oportunidad a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no fue objeto de tratamiento por este Tribunal, al considerar que no existía un caso o controversia, toda vez que el recurso se originó en la solicitud de la sindicatura ante el juez de primera instancia tendiente que declarara la no aplicación del impuesto en el remate judicial, sin que hubiera existido una pretensión concreta de cobro por parte del Fisco (291).

En definitiva, zanjando la cuestión, la ley 23.349, incorporó las subastas judiciales al concepto de venta contenido en el artículo 2º. Por otra parte, en su artículo 4º, y con referencia al aspecto subjetivo, ha dispuesto que: “Mantendrán la condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra o concurso civil, en virtud de reputarse cumplidos los requisitos de los incisos precedentes, con relación a las ventas y subastas judiciales y a los demás hechos imponible que se efectúen o se generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos. Ello sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 16 e inciso b) del artículo 18 de la ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones”.

El sentido de la modificación es que la declaración de quiebra —la referencia al concurso civil es anacrónica— no modifica la sujeción al impuesto. Por razones obvias tampoco la modifica el concurso preventivo. Basta con que revistiera esta condición con anterioridad, en los términos de los párrafos anteriores del mismo artículo, para que no se vea alterada por la insolvencia.

“En efecto, si una persona ha adquirido la calidad de sujeto por el desarrollo de actividades gravadas continuará, luego de la declaración de quiebra o concurso civil y siempre que continúe desarrollando tales actividades, manteniendo la calidad de sujeto del impuesto. En el mismo sentido, si un sujeto no la ha adquirido, por ejemplo, por realizar únicamente actividades exentas o no gravadas, continuará luego de la declaración de quiebra o concurso civil sin adquirir la calidad de sujeto pasivo” (292).

El carácter de la norma parece ser meramente aclaratorio con respecto a la continuidad de la condición subjetiva en cabeza de los contribuyentes sometidos a proceso concursal. En lo tocante a la inclusión de las subastas judiciales en el concepto de venta, prescindiendo de la problemática en torno a su controvertida naturaleza jurídica, coincidimos con la doctrina en que no había demasiado inconveniente para considerarlas comprendidas. El problema de la falta de habitualidad no es tal, pues lo realmente relevante es si con anterioridad a la quiebra que motiva el remate, el sujeto ya había adquirido la calidad de sujeto pasivo. En tal caso, devenía aplicable lo que ya se encontraba previsto en el artículo 4º de la ley 20.631, en el sentido de que: “Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal...”.

Si bien nos hemos referido a la subasta de cosas muebles de propiedad del fallido, por resultar la hipótesis más frecuente, no es descartable la configuración de alguno de los restantes hechos imponible definidos en la ley del impuesto, como las obras, locaciones o prestaciones de servicios.

La locación podría darse de conformidad con la facultad del síndico, previa autorización judicial, para la realización de contratos que resulten necesarios para la conservación y administración de los bienes, conforme lo previsto por el artículo 185 de la ley 24.522, hallándose contemplada en forma particularizada por el artículo siguiente. Las obras o prestaciones podrían tener lugar en el marco de la continuación de la empresa (arts. 189 y sigtes. LCQ). Cabe recordar que en ambos casos, el elemento subjetivo deja de ser exigido para la configuración del hecho imponible. Vale decir que el concursado podría adquirir la condición de sujeto pasivo del gravamen

luego de la declaración de quiebra, de presentarse estas eventualidades, incluso sin haber revestido este carácter con anterioridad.

Para finalizar, conviene tener presente un inconveniente que observa Marchevsky (293), derivado de lo dispuesto por el artículo 27 de la ley 23.349, y la liquidación mensual del gravamen que el mismo prescribe, en contraste con la carga de insinuación al pasivo de los créditos de causa o título anterior al concurso prevista por el artículo 32 de la LCQ. Sucede que podrían existir operaciones generadoras de débito fiscal, anteriores y posteriores a la fecha de presentación en concurso o decreto de quiebra, pero coincidentes con el mismo mes calendario. Desde que las anteriores deben ser objeto de verificación por el Fisco, propone el autor que fuera admitida la liquidación de períodos inferiores al mes, en tren de solucionar este inconveniente de orden práctico.

## **B. Tratamiento de las quitas concursales en el impuesto al valor agregado**

Como es sabido, el débito fiscal en el impuesto al valor agregado surge de aplicar la alícuota prevista sobre la base imponible, que estará constituida por el precio neto contenido en la factura o documento equivalente o bien por el valor corriente en plaza frente a la ausencia de factura o documento equivalente, o para el caso en que éstos no expresen aquel valor.

Dado que el impuesto sigue la técnica de adición, si existen descuentos posteriores a la factura, no se detraen de la base imponible a los efectos del cálculo, sino que tienen el tratamiento previsto por el artículo 12 inc. b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Dicha norma establece que del impuesto determinado según lo explicado anteriormente, los responsables restarán el gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que respecto de los precios netos se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, sometiéndolo a una serie de condiciones que más adelante veremos. Vale decir que, de acuerdo con la técnica referida, la ley transforma el importe así determinado en crédito fiscal, respecto del vendedor, que podrá deducir del débito fiscal oportunamente computado, y correlativamente, débito fiscal respecto del comprador, que ve así disminuido el crédito fiscal oportunamente computado por la operación en cuestión.

Desde antiguo se discutió si era válido otorgar este tratamiento a las quitas surgidas como consecuencia de la homologación de un acuerdo preventivo. Como podrá colegirse, el interrogante enfrenta dos intereses contrapuestos: el del deudor concursado que oportunamente computó crédito fiscal por las operaciones realizadas con sus acreedores, y que vería ahora, de seguirse este temperamento, disminuido este crédito, y el del acreedor, que podría detraer del débito fiscal oportunamente generado, el importe resultante de aplicar la alícuota vigente sobre el monto de la quita homologada.

Tempranamente se alzaron voces contrarias a esta posibilidad. Así Oklander advirtió acerca de la improcedencia de la aplicación del artículo 12 inc. b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a la hipótesis analizada, toda vez que, en su criterio, las quitas obtenidas en los procesos concursales aparecen totalmente desvinculadas de las operaciones a las que están referidos los precios —base imponible para la determinación del débito fiscal en el impuesto al valor agregado—, generadoras de débito fiscal de acuerdo con lo establecido por el segundo párrafo del artículo 11 de la ley del gravamen (294).

El Fisco ha sostenido la postura que identifica las quitas concursales con las comprendidas en el artículo 12 inc. b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por ejemplo en el dictamen (DAL) 53/99, señalando que: “en el supuesto de que haya una quita como consecuencia de un concurso preventivo, quiebra o refinanciación, se entiende que resultarán aplicables las disposiciones del artículo 12, inciso b) de la ley del impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y modif.)” (295).

No obstante que calificada doctrina ha avalado la opinión del Organismo Recaudador (296), la balanza se inclinó mayoritariamente por la inaplicabilidad de este tratamiento, atendiendo a la diferencia ontológica entre uno u otro supuesto, de la mano de sólidos argumentos que luego repasaremos brevemente. Sin embargo la polémica se reabrió luego del Dictamen 48/2006 de la Procuración del Tesoro de la Nación (297), en el que este órgano emitiera opinión en el sentido de el artículo 12 inciso b) de la ley del IVA no efectúa distinciones de ninguna

especie según la naturaleza de las quitas que menciona, ni exige que ellas deban ser libre y voluntariamente pactadas, ni tampoco bilaterales o contractuales.

Justamente esta y otras diferencias entre ambos tipos de quita son las que la mayor parte de la doctrina había remarcado para negar la aplicabilidad al caso de lo dispuesto por la ley del gravamen. Al lado del carácter voluntario e impuesto que informa a los descuentos, reducciones y/o bonificaciones y las quitas concursales, respectivamente, se mencionó también el efecto novatorio que resulta del acuerdo homologado, por imperio del artículo 55 de la LCQ, que tornaría improcedente el reclamo del débito fiscal teniendo en cuenta que la obligación principal se ha extinguido, así como todos sus accesorios.

Del mismo modo se ha objetado al criterio fiscal, el hecho de que, al seguir la ley del IVA el sistema de lo “devengado”, “la norma no permite el descuento de los deudores incobrables de la base de determinación del crédito fiscal, ni podría hacerlo, ya que la obligación nace al momento de emitirse la factura, y no al momento de su cobro. En el mismo sentido tampoco puede extinguirse al momento del cobro (o no cobro)” (298).

Dicha opinión toma en consideración la naturaleza jurídica de la quita concursal, más cercana a la noción de incobrabilidad que a una reducción voluntaria del precio acordada entre deudor y acreedor.

Ello incluso ha dado lugar a decir que la manera más sencilla de solucionar esta dificultad consistiría en la aplicación del método de lo percibido como pauta básica de imputación temporal del hecho imponible en el IVA (299).

Desde una misma óptica, se analizaron también las condiciones que el artículo 12 en su inciso b) exige para la procedencia del cómputo del crédito fiscal sobre los descuentos, bonificaciones o quitas, que no podrían ser observadas en la hipótesis de que se estuviera en presencia de una quita homologada en un proceso concursal. En primer lugar se ha advertido que, en orden a la exigencia de que las reducciones contempladas por esta norma deben sujetarse a las costumbres de plaza, mal podrá tenerse como una tradición de plaza otorgar quitas de determinado porcentaje, si éstas en muchos casos no son voluntarias ni bilaterales ni contractuales, sino legal-judiciales (300). En segundo término, se dijo, tampoco podría cumplirse con el recaudo de que las mismas sean facturadas, tal como lo exige el artículo de marras, dado que, “el requisito de un documento emitido por el tercero receptor de la deducción resultaría de cumplimiento imposible, constituyendo una excepción al criterio general, siendo en este caso el otorgante también el emisor del comprobante” (301). Esta objeción, que no admitiría el recurso de la emisión de una nota de crédito por parte del mismo acreedor que computará el crédito fiscal, tendría un relativo alcance, por lo menos frente a quienes entienden que el inciso b) del artículo 12 de la ley del IVA contiene justamente una excepción al principio general que prohíbe que los comprobantes sean emitidos por el propio sujeto del tributo (302).

Finalmente, en el meduloso trabajo que venimos comentando, la autora analiza la última exigencia que trae la norma, relativa la contabilización de los correspondientes descuentos, devoluciones, etc., para tornar procedente el cómputo del crédito fiscal a su respecto, señalando que en materia de contabilización se exhiben las diametrales diferencias entre las quitas contractuales y concursales. Pues, cuando de quitas concursales se trata, su tratamiento será el de “malos créditos”, “créditos dudosos o incobrables” los que como tales, de ningún modo habilitarán el reconocimiento de un crédito fiscal, como ha resuelto categóricamente la propia Administración Fiscal, en dictamen (DAT) 73/2001 (303).

Recientemente la jurisprudencia ha prestado apoyo a quienes niegan la posibilidad de exigir al concursado el reintegro del crédito fiscal por aplicación de lo previsto en la ley del IVA. Así lo resolvió el Tribunal Fiscal de la Nación en autos “Meluk Import S.A.” (304), reiterando su anterior doctrina en tal sentido (305). En aquella oportunidad, la actora había obtenido la homologación de un acuerdo preventivo que implicó una quita del sesenta por ciento de su deuda quirografaria, lo que motivó un ajuste por parte del Fisco, exigiendo la devolución del crédito fiscal generado por dichas operaciones. El Tribunal, por unanimidad, revocó la resolución determinativa. Para así resolver, entendió que las quitas a que alude la norma impositiva son reducciones del saldo deudor de los clientes conforme a los usos y costumbres, constituyendo una liberación parcial hecha por el acreedor de una deuda a favor del deudor, generalmente fundada en la esperanza de recuperar el remanente del saldo adeudado, lo que a criterio del Tribunal difiere diametralmente de las quitas concursales, entendidas como reducciones de los importes de los créditos verificados en el proceso concursal, de carácter imperativo, habida

cuenta que dimanen de una resolución del juez del concurso. Agregó además que estas últimas se refieren a los créditos quirografarios verificados y no a los precios netos de las operaciones gravadas, para rematar finalmente, que tampoco pueden considerarse efectuadas conforme a las costumbres de plaza, pues las quitas dispuestas por resolución judicial no responden a acuerdos de partes, sino a un auto de homologación judicial de un crédito.

Hemos mencionado los principales argumentos de la tesis que no consiente la identificación entre ambos supuestos, a la que adherimos. Oportunamente, al abordar el tratamiento de las quitas concursales en el impuesto a las ganancias pudimos comprobar la compleja naturaleza que informa a esta reducción del porcentaje del crédito admitido en el pasivo, que no admite desde nuestro parecer su asimilación a una mera liberalidad, atento enmarcarse en un contexto de mayor amplitud, cuál es el concordato preventivo, cuya naturaleza tampoco resulta pacífica.

Difícilmente pueda agregarse algo más al extenso desarrollo doctrinario tejido en torno a este tema, en particular con posterioridad al dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación, que diera lugar a innumerables trabajos, en su mayoría contrarios a la opinión en él volcada. Pero aun así creemos que podría irse un poco más allá, y preguntarnos lo siguiente: admitiendo, como lo hace el Fisco, que por aplicación del artículo 12 inciso b) de la ley del IVA respecto de las quitas obtenidas en un acuerdo preventivo homologado, se genere un débito fiscal a cargo del concursado, ¿se trataría de un crédito pre o pos-concursal?

y la respuesta a este interrogante no es baladí. Si efectivamente, y como se verá seguidamente —de resultar cierta la tesis del Fisco— nos encontraríamos frente a un crédito de causa o título anterior a la presentación en concurso, podría verse alcanzado por la prescripción contemplada en el artículo 56 de la LCQ si hubieran transcurrido los dos años previstos por esta norma desde la presentación en concurso por parte del deudor. Ello dependerá en última instancia del tiempo que hubiera demorado la homologación del acuerdo.

¿Por qué decimos que el crédito que el Fisco pretende generado a su favor con motivo de las quitas reconocería una causa fuente anterior a la presentación del deudor en concurso?

Sabemos que cuando la Ley del Impuesto al Valor Agregado se refiere al “nacimiento” o “perfeccionamiento del hecho imponible”, alude en muchos casos al momento en que debe satisfacerse la obligación tributaria una vez verificado el hecho imponible objeto del gravamen (306).

Verbigracia, en la venta de cosas muebles, el hecho imponible está constituido por este acto jurídico, aunque la satisfacción de la obligación tributaria (generación del débito fiscal) deba realizarse en un momento posterior, luego de la entrega del bien, o de la emisión de la factura o acto equivalente (conf. art. 5° ley del IVA).

Esta diferenciación contó con el respaldo del Tribunal Fiscal de la Nación, en autos “Prato y Dupuy S.A.” (307), sin perjuicio de la opinión contraria del Fisco, que atribuye a las hipótesis contempladas por el artículo 5° de la ley, la entidad de hecho imponible.

Vale decir que no debe confundirse la configuración del hecho imponible, que tal como habíamos resaltado en el capítulo II, constituye ni más ni menos que la causa eficiente o título de la obligación, con el momento temporal en el que por imperio de la ley debe satisfacerse la misma, esto es, la generación del débito fiscal.

Así las cosas se echa de ver que el débito fiscal que se pretende generado por aplicación de lo dispuesto por el artículo 12 inciso b) de la ley del IVA, encontraría su causa eficiente en un hecho imponible configurado con anterioridad a la presentación del deudor en concurso preventivo, como no puede ser de otra manera, pues por hipótesis se vincula directamente con una operación que diera lugar a una obligación de carácter preconcursal.

De esta caracterización se derivarían importantes consecuencias. Una de ellas proviene de la prescripción legislada en el artículo 56 de la LCQ. Luego de la homologación judicial del acuerdo preventivo el juez da por concluido el concurso (art. 59 LCQ), recobrando así los acreedores sus acciones individuales (art. 56 LCQ). Pero ello no es óbice para que la acción iniciada por el Fisco tendiente a la percepción del débito fiscal quede expuesta a la prescripción reglada por esta última norma, si es que ha transcurrido el término previsto.

Se dirá entonces que el posible perjuicio para el acreedor fiscal derivado de esta circunstancia habilitaría considerar alguna causal suspensiva de la prescripción en curso, teniendo en cuenta que es recién cuando se

presta judicial homologación al acuerdo, que puede conocerse a ciencia cierta el monto correspondiente al débito fiscal reclamado, y bien podría pensarse en la aplicabilidad del artículo 3980 del Código Civil, entendiendo que ha promediado una imposibilidad de hecho de para el ejercicio de la acción por parte del acreedor fiscal, derivado de lo que hemos señalado.

Anotamos que la dispensa de la prescripción prevista por la reforma de la ley 26.086 no sería pasible de ser invocada en este caso, por encontrar su ámbito de aplicación limitado a las excepciones previstas en el artículo 21 de la ley al fuero de atracción, tal como hemos señalado en el capítulo correspondiente.

Ahora bien, y sin perjuicio de lo anterior, hemos de reconocer igualmente que por tratarse de un crédito preconcursal, el mismo se hallaría sometido a las resultas del acuerdo homologado, pues sus efectos se aplican también a los acreedores que hubieran verificado tardíamente (art. 56 quinto párrafo LCQ).

Estas complicaciones y perplejidades no son más que una consecuencia de la franca anomalía que importa el pretender trasplantar al régimen concursal una disposición concebida en torno a circunstancias por completo disímiles.

## **Capítulo VII**

### **De los tributos provinciales**

SUMARIO: I. El impuesto sobre los ingresos brutos en los casos de concurso o quiebra del contribuyente.— II. ¿Corresponde que la masa cargue con el impuesto de sellos frente a la escritura de protocolización de las actuaciones? — III. La tasa de justicia y el incidente de revisión.

#### **I. EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN LOS CASOS DE CONCURSO O QUIEBRA DEL CONTRIBUYENTE**

No obstante las marcadas similitudes entre las normativas impositivas locales que permitirían extender las conclusiones que siguen, acotamos que nuestro análisis se limita a la regulación contenida en este aspecto por el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

El artículo 156 de aquel digesto normativo, ubicado en el Capítulo I del Título II, bajo la denominación de “Hecho imponible”, prescribe lo siguiente: “El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso —lucrativo o no— cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes”.

La redacción —y en particular el título otorgado al capítulo— confirmaría —cuanto menos en apariencia— la opinión mayoritaria en el sentido que los ingresos brutos constituyen la base imponible y no integran el hecho imponible, lo que fuera sostenido por Jarach desde los orígenes del tributo (308).

En lo demás, la definición se ajusta a los caracteres clásicos de este impuesto, contemplando: 1) el ejercicio de actividad; 2) la habitualidad; 3) el título oneroso (309); y 4) el sustento territorial.

El concurso preventivo no descarta como es obvio la sujeción pasiva al tributo si se presentan los presupuestos del hecho imponible. Otra cosa sucede con la quiebra. Desaparecen aquí, en principio, las notas distintivas que permiten tener por configurado el aspecto objetivo del hecho imponible.

Con respecto a los contribuyentes que ejercen el comercio, entre ellos las sociedades comerciales, cabe recordar que la quiebra produce la inhabilitación del fallido (art. 234 LCQ) lo cual importa que se vea impedido de este ejercicio (art. 238). En el caso de las personas jurídicas la inhabilitación es definitiva (art. 237 LCQ). Ello significa que siquiera podría existir ejercicio de actividad y mucho menos habitualidad, que aunque resulta intrínseca en el caso del comercio, industria, profesión o arte, presupone la presencia de aquella.

Podría dar lugar a alguna duda el caso de aquellos sujetos que desarrollen oficios, tareas artesanales o profesionales que no se encuentren en relación de dependencia —dado que el artículo 160 inc. a) del Código Fiscal excluye del impuesto el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia—, toda vez que la inhabilitación del fallido no opera su muerte civil, ni importa incapacidad (310), conservando la facultad de desempeñar estas tareas (art. 107 LCQ).

¿Acaso ello importará que los ingresos habidos durante este lapso caigan bajo la órbita del impuesto?

Pensamos que no. Tal como lo dispone el artículo 104, la autorización para el ejercicio de las actividades que hemos mencionado, lo es sin perjuicio del desapoderamiento. Fuera de lo necesario para el sustento del fallido, que deviene inembargable, el resto estará sujeto a este desapoderamiento y debe entregarse a la sindicatura.

ya hemos señalado, en oportunidad de abordar el tratamiento fiscal en el impuesto a las ganancias de los sujetos cuya quiebra hubiera sido decretada, que el iter liquidativo, luego del desapoderamiento de pleno derecho de los bienes existentes a la declaración de quiebra, y de los que el fallido adquiriera hasta su rehabilitación, evidencia que no existe ya ánimo de lucro.

Recuerda Bulit Goñi que en 1978, siguiendo las pautas emanadas de la Secretaría de Hacienda de la Nación, el gravamen que estamos analizando adquirió su denominación actual, y el hecho imponible incorporó varias modificaciones, entre ellas la inclusión de la noción “a título oneroso” en reemplazo del “propósito de lucro” (311). Con ello, siguiendo a este autor, se ha pretendido alcanzar a todas las actividades habituales ejercidas a título oneroso, es decir, a cambio de contraprestaciones, sin importar la naturaleza de la actividad ni la intención del agente. Sin embargo, considera que la exigencia de dicho propósito continúa siendo integrativa del hecho imponible pese a esta eliminación de la literalidad de las normas locales, por imperio para la Ciudad de Buenos Aires, de la autorización limitada contenida en su ley orgánica, y para las provincias, de igual compromiso contenido en el régimen de coparticipación federal, ley 23.548, art. 9º, inc. b), punto 1.

Además de lo explicado, no es ajena a este impuesto la noción de capacidad contributiva, a la que también nos hemos referido en más de una oportunidad en esta obra, y cuya ausencia en la hipótesis debería descartar la imposición. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna (312).

## **II. ¿CORRESPONDE QUE LA MASA CARGUE CON EL IMPUESTO DE SELLOS FRENTE A LA ESCRITURA DE PROTOCOLIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES?**

Quizás frente a la trascendencia de algunos de los temas que hemos abordado con anterioridad, pueda éste parecer de menor entidad. Aun así, llama la atención el escaso o nulo tratamiento que ha recibido de parte de la doctrina, siendo que se trata de un supuesto que en la práctica se presenta con frecuencia.

Ocurre que producida la subasta de un inmueble en el marco de un proceso de quiebra, el adquirente suele solicitar libranza judicial sobre los fondos provenientes de la realización del bien, a efectos de abonar el impuesto de sellos, respecto del cual, indudablemente, se encuentra gravada la escritura de protocolización de las actuaciones, en virtud de lo dispuesto por el artículo 228 y sigtes. del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

En algunas jurisdicciones —el Departamento Judicial de Bahía Blanca es un ejemplo de ello—, se accede a dicha petición, con fundamento en la solidaridad establecida por el artículo 269 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto establece que: “Cuando en la realización del hecho imponible intervengan dos o más personas todas son solidariamente responsables por el total del impuesto, quedando a salvo el derecho de cada uno de repetir de los demás intervinientes la cuota parte que le correspondiere de acuerdo con su participación en el acto”.

Así por ejemplo, se resolvió que: “en relación al impuesto a los sellos (4%) previsto en los arts. 214 y 216 del Código Fiscal, el mismo debe ser soportado en partes iguales por el vendedor y el comprador, conforme lo dispuesto por el art. 16 in fine del citado cuerpo legal” (313), ordenando libranza sobre los fondos depositados en autos en favor de los compradores del inmueble subastado.

No nos parece acertado este temperamento. La solidaridad establecida en la norma fiscal, no es un argumento válido para cargar a la masa con el pago del impuesto de sellos. La clave se encuentra en analizar el carácter que revisten tales gastos —devengados con posterioridad al decreto de quiebra— a fin de determinar si es posible incluirlos en marco de aplicación de los artículos 240 o 244 de la LCQ.

En el caso de los inmuebles y tratándose de una subasta judicial, la transmisión dominial al adquirente se produce mediando tres pilares: aprobación de la subasta, pago del precio, y tradición de la cosa. Nada más resulta necesario para que se opere la transferencia de dominio, en virtud de lo establecido por el artículo 586 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires. No es menester la escrituración, y siquiera lo es la inscripción registral, para su oponibilidad a terceros, dado que la publicación edictual ha suplido convenientemente la publicidad emergente del registro, por lo menos en opinión de autorizada doctrina (314).

“La escrituración —se ha dicho, en consonancia con lo expuesto— no es trámite necesario para el perfeccionamiento de la transmisión dominial que es consecuencia de la subasta judicial (art. 1184, proemio e inc. 1, Cód. Civ.). La escritura pública, en esta excepcional hipótesis, podrá ser sustituida por testimonio de las actuaciones judiciales esenciales relativas a la subasta, a saber, auto que la ordena, el aprobatorio de la misma, el que autoriza la posesión del bien, y el que ordena la expedición del testimonio” (315). Agrega el autor más adelante que: “si el comprador del inmueble subastado desea algo más, algo más que pudiera ser necesario a otros fines muy atendibles (registrales, tributarios, etc.) pero no para la transmisión dominial en sí, incluso la oponibilidad frente a terceros, debe entonces afrontar de su peculio las erogaciones pertinentes” (316).

A tenor de lo expuesto, y resultando la escrituración una posibilidad evitable para el comprador, fruto de la facultad de elección entre medios alternativos prevista por la ley, no puede en modo alguno pretender incluirse el impuesto de sellos —cuyo hecho imponible es la mera conformación instrumental de la escritura—, dentro del catálogo previsto por el artículo 240 LCQ.

Los gastos previstos por la norma bajo análisis son aquellos que fueron necesarios para la seguridad, conservación y administración de los bienes y para diligencias judiciales o extrajudiciales de beneficio común. Salta a la vista que el pago del impuesto de sellos en la hipótesis beneficia con exclusividad al adquirente en subasta, no debiendo ser atendido con fondos provenientes de la realización de los bienes en la quiebra.

Con mayor razón, tampoco podría encontrarse comprendida en la reserva de gastos prevista por el artículo 244 de la ley falencial, que abarca los importes correspondientes a la conservación, custodia, administración y realización del bien sobre el que recae el privilegio, atendiendo nuevamente a que el instrumento de venta sólo reporta un beneficio para el comprador y no para el acreedor con privilegio especial.

Ciertamente la solidaridad que pesa sobre comprador y vendedor por imperio de la normativa fiscal no puede ser óbice a lo que venimos sosteniendo, so pena de subvertir, por medio de una norma local, el régimen de privilegios establecido por la legislación de fondo, acerca de cuya preeminencia ya nos hemos expedido largamente en su oportunidad, resultando de aplicación al respecto la doctrina sentada desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que comentáramos en el sector correspondiente de esta obra (317).

Aun cuando no se compartiera este criterio, cuanto menos deberá concordarse en que una eventual pretensión en tal sentido debería articularse —cosa que en la práctica no hemos observado— mediante una impugnación al proyecto de distribución de fondos efectuado por la sindicatura y que por hipótesis no contemplara una reserva en tal sentido.

De otro modo, esto es, si el Síndico interviniente no hubiera reservado el importe necesario para atender dicha erogación y se hubiera dejado transcurrir el término previsto por el artículo 218 de la Ley de Concursos sin haber formulado impugnación al proyecto de distribución, habrá inexorablemente precluido esta facultad procesal, y con ello, la posibilidad de discutir la cuestión.

Sin embargo, vemos con frecuencia que no se encamina de este modo la pretensión de que la masa se haga cargo de la porción correspondiente a esta gabela, sino mediante una simple solicitud de libranza, las más de las veces presentada luego del vencimiento del plazo contemplado para formular observaciones al proyecto de distribución confeccionado por la sindicatura.

Así las cosas, la petición resulta extemporánea, y si bien es cierto que la erogación debe satisfacerse en un momento posterior a la presentación de dicho proyecto, no menos cierto es que se tenía conocimiento de esta circunstancia desde el mismo instante en que fuera aprobada la subasta, por lo que los eventuales adquirentes estuvieron en la posibilidad de formular observación tempestiva al proyecto.

### III. LA TASA DE JUSTICIA Y EL INCIDENTE DE REVISIÓN

La gravabilidad o no con la tasa de justicia de los incidentes concursales había originado dudas en el ámbito federal, debido al silencio que guardaba el viejo decreto 4780 del 14 de junio de 1961, conocido como Ley de Sellos, y que contemplaba, a partir de su artículo 82, el denominado “impuesto de justicia”. El artículo 86 del citado decreto reglaba la oportunidad en que debía abonarse esta gabela, que en el caso de la convocatoria de acreedores estaba dada por la notificación del acto de homologación del concordato, mientras que en la quiebra lo era a partir de la distribución de fondos. Nada se decía acerca de los incidentes.

La cuestión motivo un plenario de la Cámara Nacional en lo Comercial, decidiéndose por la negativa. Se dijo en esa ocasión que: “La verificación de créditos es una etapa del juicio de quiebra, que puede efectuarse en tres momentos o procedimientos diversos: 1) solicitud al síndico; 2) presentación en el momento de la junta; 3) por incidente posterior. No se percibe cuál es la razón jurídica por la que se pretende que esta última forma está especialmente gravada, ya que cualquiera de las tres reviste el carácter de una demanda de verificación en sentido amplio. Ante el silencio de la ley impositiva, la clasificación o distinción no es razonable, ya que las tres llenan la misma función jurídica y reclaman análoga intervención judicial, con efectos jurídicos también análogos, aunque no idénticos. La ley impositiva guarda silencio y la razón del mismo reside en que por el inc. e) del art. 82 se abona el impuesto calculándolo sobre el total del haber del fallido según su resultado. Esto es, grava a la masa de acreedores, puesto que el remanente a distribuir se reduce por el monto del impuesto, de tal manera que éste pesa sobre los distintos acreedores según cuánto le corresponda percibir efectivamente. Con la otra solución, el acreedor incidentista no sólo pagaría dos veces el impuesto, sino que podría pagar un importe que exceda del monto efectivamente percibido; conclusiones ambas suficientes para desestimar esa otra interpretación” (318).

Las normas posteriores en la materia siguieron sin mencionar específicamente a los incidentes concursales. Pero nuevamente se dividieron las opiniones, pues mientras algunos entendieron que la expresión “actuaciones susceptibles de apreciación pecuniaria” contenida ya desde la ley 21.859 y mantenida por la actual ley 23.898, resultaba “genérica y amplia y comprensiva de toda contienda judicial”, razón por la cual debía necesariamente incluir los incidentes concursales (319), otro sector de la doctrina se inclinó por la no gravabilidad, recogiendo jurisprudencia anterior a la reforma (320).

En la Provincia de Buenos Aires no existen dudas acerca de que los incidentes concursales se encuentran gravados con la tasa de justicia. Queda por ver si este carácter puede predicarse del denominado “incidente de revisión”.

El artículo 292 del Código Fiscal, en su inciso g) refiere a “los incidentes promovidos por acreedores”, adoptando como base imponible el monto del crédito en que se funda la acción. Sin embargo, la cuestión dista de ser tan clara cuando se analiza el caso del incidente de revisión, contemplado por el artículo 37 de la ley 24.522.

Es sabido que la naturaleza de esta “revisión” ha sido hartamente controvertida. Hay quienes la consideran un recurso, cercano al de revocatoria o reposición reglado por los Códigos Procesales (321), mientras se ha sostenido que su naturaleza es la de una verdadera “acción” (322).

La cuestión vinculada a la imposición de las actuaciones tendientes a obtener la revisión de la resolución artículo 36 de la LCQ dio lugar a pronunciamientos contradictorios en algunas jurisdicciones.

En efecto, la sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Bahía Blanca se expidió decididamente por la gravabilidad de los incidentes de revisión haciendo mérito de lo claro y terminante del texto legal, en cuanto se refiere a los “incidentes promovidos por los acreedores”, sin establecer distinciones o reservas de ningún tipo (323).

En sentido opuesto, la sala II de la misma Cámara entendió que el artículo 277 inc. g) del Código Fiscal, no debe entenderse comprensivo del incidente de revisión; partiendo de la premisa —no del todo correcta— de que toda norma relativa a una carga impositiva debe ser interpretada restrictivamente, advirtió el Tribunal que la primera parte del artículo citado establece la forma en que se abonará la tasa por el servicio de justicia en las quiebras y concursos “dentro de cuyo trámite el incidente de revisión es un paso más y por cierto previsible” (324).

Pensamos que la exigencia de abonar la tasa judicial, siendo que nos encontramos en última instancia —y prescindiendo de la discusión acerca de su naturaleza, frente a una vía recursiva—, repugna en gran medida el sentido de justicia.

Es sabido que como corolario del principio de legalidad, o reserva de ley en materia tributaria consagrado por el juego armónico de los artículos 4° y 17 de la Constitución Nacional, entre otros, las normas que crean impuestos deben interpretarse, si no de manera restringida, como propugna el último de los antecedentes mencionados, de tal forma que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, como bien señalara la Corte Suprema de Justicia Nacional, en un viejo precedente (325) reiterado posteriormente en innumerables pronunciamientos.

El artículo 292 inciso g) de la ley 10.397, si bien tipifica como hecho imponible la promoción de incidentes por parte de los acreedores del concursado en una correcta hermenéutica, congruente con lo señalado precedentemente, debe entenderse como limitado a aquellas cuestiones incidentales que escapen al trámite verificadorio tempestivo y/u ordinario.

Ello teniendo en consideración que al no hallarse gravada en modo alguno la verificación temporánea —trámite inicialmente desjudicializado en la ley concursal pero que culmina en una resolución judicial sobre la procedencia y alcance de las solicitudes de verificación—, tampoco podría estarlo la instancia de revisión que constituye —más allá de su discutida naturaleza—, una suerte de remedio impugnatorio, o recurso contra aquélla.

Vale decir que si la solicitud vericadoria y la vía judicial en que la misma desemboca —resolución del art. 36 LCQ— no integra el hecho imponible de la tasa por servicios judiciales, no resulta coherente forzar la interpretación legal al punto de pretender la imposición por una actuación judicial posterior, que se origina en el carácter no definitivo de aquélla.

En efecto, y prescindiendo de las divergencias doctrinales acerca de si se trata o no de un recurso contra la sentencia vericadoria, lo cierto es que como bien aclara Maffia “lo que aquí importa es que la sentencia que decide sobre los pedidos de verificación es inapelable, pero no es definitiva (salvo la que declara verificado un crédito), pues la ley ha brindado a acreedores y deudor el medio para que se reconsidere lo decidido por una vía no ortodoxamente recursiva que nuestra ley llama con dudosa fortuna ‘revisión’” (326).

Que por una comodidad procesal haya previsto el legislador el trámite incidental —por defecto— para dar curso a este remedio revisor, no alcanza en nuestra opinión para desinterpretar el verdadero sentido de la disposición contenida en el Código Fiscal, prevista para hipótesis en que pretensos acreedores obtengan la actuación de la justicia el margen del iter normal vericadorio.

Por lo demás —y lo que sigue no se circunscribe al caso del incidente de revisión—, no deja de ser criticable la decisión legislativa de gravar los incidentes promovidos por los acreedores en el marco de la quiebra, donde la tasa de justicia se abona, por imperio de la ley, sobre la base del activo liquidado, percibiendo a la postre estos mismos acreedores un importe ya detraído en función de esta gabela.

Resulta acertada la observación del voto de la mayoría en el plenario de la Cámara Nacional en lo Comercial que trajimos a colación, en cuanto pone de manifiesto que la imposición de los incidentes concursales se superpone en alguna medida con la tasa judicial calculada sobre el total del haber del fallido.

Para culminar, sólo restaría decir que la voracidad fiscal que en ocasiones se observa, no ya en el organismo recaudador, que resulta de por sí preocupante aunque en cierto modo comprensible, sino en los Tribunales de Justicia, con respecto a la recaudación e interpretación de las normas que regulan la tasa por actuaciones judiciales —superando incluso más de una vez a la de aquél, y siendo que además no resulta su función

primordial—, desemboca en una deficiente prestación del servicio de justicia, restringiendo injustificadamente el acceso a la misma.

Mucho más se advierte dicha injustificada restricción en el marco de un proceso concursal, donde las expectativas del acreedor a obtener el recupero de su crédito se encuentran de suyo diezmadas, y donde la imposición de un gravamen puede desalentar enormemente el reclamo judicial.

## REFERENCIAS

- (1) Nótese que el sentido lato que le hemos asignado al término, tal como ha sido empleado por la Ley de Concursos, no coincide con la controvertida noción de “causa” de la Ciencia de las Finanzas —que no se identifica con el hecho imponible—, entendida ésta como “la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria” (JARACH, DINO, *El hecho imponible*, Ed. Abeledo-Perrot, p. 106).
- (2) MAFFÍA, OOOVALDO, *Verificación de Créditos*. Ed. Víctor P. de Zavalía, 1982, p. 126. Ello se completa con la tarea investigativa que debe llevar a cabo la sindicatura (art. 33 LCQ).
- (3) CSJN, 2009/04/07, “Curi Hnos. S.A.”, La Ley Online; Fallos: 332:737.
- (4) RIVERA, JULIO CÉSAR, *La eficacia de la cosa juzgada material ante los juicios concursales*, LA LEY, 1998-C, 1355.
- (5) MAFFÍA, OSVALDO J., *ob. cit.*, p. 184.
- (6) RIVERA, JULIO CÉSAR, *ob. cit.*, ps. 1360/1361.
- (7) MELZI, FLAVIA IRENE y DAMSKY BARBOSA, MARÍA CORAL, *Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras*, Ed. La Ley, p. 81 y sigtes.
- (8) MELZI, FLAVIA IRENE y otra, *ob. cit.*, p. 86.
- (9) STEMPELS, HUGO J., Ponencia presentada al III Congreso Argentino de Derecho Concursal y I Congreso Iberoamericano sobre la Insolvencia, publicada en *Derecho Concursal Argentino e Iberoamericano*, Ad-Hoc, 1997, t. I, p. 179.
- (10) CNCom., sala A, 1999/08/18, “Milonga s/ quiebra s/ incidente de revisión por DGI”, cit. por MELZI, FLAVIA IRENE, *ob. cit.*, p. 103.
- (11) PARERA, MARINA INÉS, 75° Aniversario de la ley N° 11.683, Edicon, Capítulo XV, ps. 645/646.
- (12) CNCom., sala A, 2008/11/25, “Litvak, Gerardo Adrián s/quiebra”, Sup. CyQ 2009 (abril), 61 - La ley, 2009-C, 136, Cita Online: R/JUR/22292/2008; CNCom., sala B, 2007/12/28, “Hueso, Omar Rogelio s/quiebra s/inc. de rev. por: A.F.I.P.”, La Ley Online, Cita Online: AR/JUR/10789/2007; CNCom., sala C, 2008/10/10, “Perasso, Liliana Amalia s/quiebra s/incid. de revisión por AFIP-DGI”, IMP 2009-7 (abril), 575, Cita Online: AR/JUR/19268/2008; CNCom., sala E, 2007/09/05, “Morillas, José Antonio”, La Ley Online, Cita Online: AR/JUR/9302/2007.
- (13) CCiv. y Com. Bahía Blanca, sala I, 2007/05/24, “Fisco Nacional - AFIP - DGI s/ Incidente de revisión en autos Angelini, Rubén Orlando s/ Concurso Preventivo”, Expte.: 129.074/2007-S; CCiv., Com. y Contencioso-administrativo de 1a Nom. Río Cuarto, 2010/05/12, “Sergio Eduardo Busso, Marcelo Hugo Busso y Busso Sergio Eduardo y Marcelo Hugo Busso - Agroveterinaria Las Nazarenas Sociedad de Hecho”, LLC, 2010 (septiembre), 944, Cita Online: AR/JUR/25846/2010; CCiv. y Com. Santa Fe, sala I, 2009/03/16, “Migliore, Carolina”, LLLitoral 2009 (julio), 692 - IMP 2009-15 (agosto), 1206, Cita Online: AR/JUR/7169/2009; CCiv. y Com. Mar del Plata, sala II, 2008/05/06, “Fisco Nacional Administración Federal de Ingresos Públicos c. Marino, José Benito”, IMP 2008-15 (agosto), 1358 - Sup. CyQ 2008 (agosto), 76, Cita Online: AR/JUR/3171/2008, entre otros.
- (14) Norma que ha sido derogada por el artículo 168 de la ley 24.241, sin perjuicio de la aplicación supletoria prevista por el artículo 156 de esta ley.
- (15) CHIRINOS, BERNABÉ LINO, *Tratado de la Seguridad Social*, t. II, Ed. La Ley, p. 289.
- (16) VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, 1999, p. 116.
- (17) ALTALIBA, GERALDO, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, p. 215 y sigtes.
- (18) JARACH, DINO, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 242.
- (19) Resulta de utilidad la lectura de la Nota 714/99 (DI ASLE) de la Dirección de Asesoría Legal de la AFIP, donde fue analizada la naturaleza jurídica de las cotizaciones de seguridad social, llegando a la conclusión de su carácter tributario y compulsivo. La CSJN, en un contexto por completo diferente, al rechazar la compensación de estas cotizaciones con saldo de libre disponibilidad de IVA, sin entrar a analizar dicha naturaleza, las distanció sin embargo de los recursos tributarios. De todas formas, la decisión de la Corte prestaría más apoyo a la idea de su obligatoriedad sin excepciones. Dijo en tal sentido que: “tal conclusión resulta adecuada a las especiales características de las obligaciones para con el sistema de seguridad social pues ellas presentan una singularidad propia otorgada por la directa e inmediata finalidad social del destino de tales recursos, con los que se procura esencialmente cubrir riesgos de subsistencia (Fallos 311:1937),

objetivo éste que constituye la guía para interpretar los conceptos utilizados por el legislador en esa materia (Fallos 313:959), así como los principios de solidaridad ínsitos en ella. (CSJN, 1999/09/16, “Urquia Peretti S.A. c. Dirección General Impositiva s. contencioso administrativo”, Fallos: 322:2189; IMP, 1999-B, 2216; PET, 1999-650; RJLL, 2012/04/00, p. 12; DJ, 2000-I-891; Cita Online: AR/ JUR/5120/1999).

- (20) VILLEGAS, HÉCTOR B., ob. cit., p. 67.
- (21) VILLOLDO, JUAN M., La inexigibilidad del crédito por autónomos, LLBA, 2009 (mayo), 357.
- (22) MAFFÍA, OSVALDO J., ob. cit., p. 90.
- (23) MAFFÍA, OSVALDO J., ob. cit., p. 238.
- (24) GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA, Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ed. Depalma, p. 75.
- (25) GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA, ob. cit., p. 75.
- (26) Ver fallo citado en nota 10.
- (27) SCBuenos Aires, 2001/02/07, “Fisco Pcia. Buenos Aires s/ Incidente de revisión en autos ‘Oustry Jorge L. y Otra s/ Concurso Preventivo’”, Ac. 76.242-S, ED, del 2002/02/04, 6-51.248; en el mismo sentido: “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: De la Iglesia y Cía. S.C.A. Concurso Preventivo”, 2002/02/19, causa 79-365; “Provincia de Buenos Aires s/ incidente de revisión en: ‘Scuncio, Alberto Juan s/ Concurso Preventivo’”, 2003/06/18, con excelente comentario de FISSORE, DIEGO, Prueba del crédito fiscal en los concursos. Eficacia de la Liquidación de deuda. Un criterio que debiera modificarse, LLBA, Año 11, N° 1, febrero de 2004, p. 38 y sigtes.
- (28) CCiv. y Com. Bahía Blanca, sala I, 2001/10/24, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de Revisión en Argentini, Héctor s/Concurso”, Expte. 113.068/2003 -S-.
- (29) CCiv. y Com. Bahía Blanca, sala I, 2001/04/30, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de Revisión en autos: Frigorífico Bahiense SA s/ Concurso Preventivo”, Expte. 111.442; 2001.
- (30) CCiv. y Com. Bahía Blanca, sala II, 2004/09/23, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de Revisión en autos: De Caso Alberto y Quiroga Ana María s/ Concurso Preventivo”, Expte. 121.628; 2004-S
- (31) CSJN, “Ganadera Los Lagos c. Gobierno de la Nación”, 1941/06/30, Fallos: 190:149.
- (32) CSJN, “Mill de Pereyra, Rita A. y otros. c. Provincia de Corrientes”, LA LEY, 2001-F-891 - DJ, 2001- 3-807.
- (33) SC Buenos Aires, 2006/04/12, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de revisión en autos Frigorífico Bahiense S.A. s/ Concurso Preventivo”, Ac. 82.203.
- (34) SC Buenos Aires, 2009/09/02, “A.F.I.P. contra System Graphic S.A. Incidente de revisión”, C. 97.755; 2010/03/23, “A.F.I.P-DGI. contra Auto Nivel S.R.L. Incidente de verificación de crédito”, C. 94.574.
- (35) CSJN, Fallos: 42:266.
- (36) SPISSO, RODOLFO, Prescripción del Impuesto a las Actividades Lucrativas, IMP, XXVII-498 y sigtes., citado en el punto undécimo del voto del doctor Casás en los autos “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad italiana de Beneficencia c. D.G.R.” del 17 de noviembre 2003.
- (37) Ver en este sentido CSJN, 1972/02/07, “Liebig’s Extract of Meat S.A. c. Provincia de Entre Ríos”, Derecho Fiscal, XXI-B, 1169 y “Nidera Argentina S.A, c. Provincia de Entre Ríos”, 1972/12/04, Derecho Fiscal, XXXII-B, 998.
- (38) CSJN, 2003/09/30, “Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra”, LA LEY, 2004-D, 267, con nota de DOGLIANI, JUAN F., IMP, 2003-B, 2112 - DJ, 2003-3, 605 - PET 2003 (noviembre-288), 5, con nota de CORNELLO, SILVINA - JA, 2003-IV-727 - LA LEy, 2004-A, 42.
- (39) CSJN, 2009/03/26, “Casa Casmma S.R.L. s/ Concurso Preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por la Municipalidad de la Matanza) s/ recurso de hecho”, C.2374. L.XLII; LA LEy, 2009-C, 581, con nota de SPISSO, RODOLFO; ver igualmente autos “Municipalidad de Resistencia c. Lubricom S.R.L. s/ejecución fiscal”, 2009/09/08, LA LEy, 2009/10/9 - PET, 2009 (octubre-428).
- (40) SC Buenos Aires, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo”, C. 81.253; “Municipalidad de Monte Hermoso contra Expreso Sud Atlántico S.R.L. Apremio”, C. 81.410; “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Barrere, Oscar R. Quiebra”, C. 82.121; “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos Montecchiari, Dardo s/ quiebra”, C. 84.445; “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Moscoso, José Antonio. Concurso

- preventivo”, C. 84.976; “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo”, C. 87.124, entre otras.
- (41) CContencioso Administrativo de Mar del Plata, 2009/09/10, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Microcontrol S.R.L. s/ Apremio Provincial”, PET, 2009 (octubre-429),11.
- (42) SC Buenos Aires, 2010/07/14, C. 99.094, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio”; elDial.com - AA6248; publicado el 2010/09/01.
- (43) ST Ciudad de Buenos Aires, 2003/11/17, “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad italiana de Beneficencia c. D.G.R”.
- (44) GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A., La Autonomía del Derecho Tributario, Ed. Depalma. ps. 71/99.
- (45) CCiv. y Com. Bahía Blanca, sala I, 1996/05/09, “Fisco Nacional (DGI). Incidente de Impugnación en autos: De Vega, Alfredo s/ Concurso Preventivo”, 95809; 1996; ídem íd., 2000/02/16, “Cía de Ómnibus La Union SRL, s/ Concurso Preventivo”; ídem, sala II, 1999/08/12, “DGI s/ inc. revisión en La Puntual de González y Cía. SCA”.
- (46) Conf. Fallos: 287:54, 291:404, 292:574, 292:620, 294:414 y muchos otros.
- (47) CSJN, 2006/05/09, “Administración Federal de Ingresos Públicos s/inc. de rev. en: Electrodomésticos Aurora S.A. s/conc. prev.”, DJ, 2006/08/02, 970 - PET, 2006 (agosto-354), 9 - LA LEY, 2006-F, 12.
- (48) CSJN, 1993/02/02, “Provincia de Santa Cruz c. yacimientos Petrolíferos Fiscales”, LA LEY, 1993-D, 177.
- (49) SC Buenos Aires, 2002/02/19, “Dirección Provincial de Rentas Provincia de Buenos Aires s/incidente de revisión en “Bolívar Industrias S.A. s/concurso preventivo hoy quiebra”, Ac. 75.260, y 2002/03/13, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Gutiérrez, Jorge C. s/Apremio”, Ac. 72.785.
- (50) Anotamos, siguiendo las enseñanzas de Tonón, que frecuentemente se observa erróneamente transcrita esta expresión. “Par” que significa “igualdad” es en ocasiones reemplazada por “pars” que significa “parte”, dejando la frase sin sentido. En cuanto al reemplazo de “condicio” que es más apropiado, por “conditio”, no es tan grave teniendo en cuenta que el propio Julio César hablaba de “conditio par iuris” para referirse a la igualdad de derechos. Conf. con TONÓN, ANTONIO, Derecho Concursal, Ed. Depalma, 1992, t. I, p. 29.
- (51) Esta última objeción tiene un peso relativo, teniendo en cuenta que ya desde el precedente de la CSJN in re “Barbarella” (CSJN, 1978/10/15, ED, 82-168), se viene diciendo que el principio de igualdad de los acreedores está lejos de ser absoluto, reconociendo amplitud de acción a la prudencia legislativa, habida cuenta de que depende de un conjunto de factores que pueden insinuar distintas soluciones posibles, o incluso variar de acuerdo a circunstancias sociales o económicas.
- (52) CNCom., sala C, 1996/10/31, “Rosasur S.A. s/ Quiebra s/ inc. DGI”, Lexis Nexis 11/27251.
- (53) CNCom., sala C, 2006/07/18, “Coordinadora Americana de Servicios S.A. s. Quiebra s. inc. verific. tardía AFIP”, Lexis Nexis 70029739; y 2002/03/22,2 “Polyfilm SRL s. Conc. prev. s. inc. rev. DGI”; sala D, 2004/02/09, “Nickys S.A.”, Lexis Nexis 70011726; sala B, 2006/11/28, “AFIP c. Forest Chart Argentina S.A. s. Quiebra s. Inc. de rev.”, Lexis Nexis 11/42858, entre muchos otros.
- (54) CNCom., sala D, 1999/08/10, “La Sudamericana S.A. s. Conc. prev. s. inc. rev. DGI”, Rev. Soc. y Conc. Nro. 03, p. 78.
- (55) CNCom., sala D, 2009/09/10, “Espósito, Lidia s. Concurso Preventivo s. Incidente de Verificación de Crédito por CGBA”.
- (56) SCJ Mendoza, 1997/5/27 (LS 271-461) causa 59.475, “Dirección General Impositiva en j. 41.324/1601 D.G.I. en j. 24.048; Silvia S.A.C.I.F.A. p/Conc. Preventivo s/ Cas.”; sentencias del 1998/09/01 (LS 282-278) in re 63.609, “D.G.I. en j. 26.565/23.521 D.G.I en j. 25.251 Suministros Industriales S.A. p/Conc. Prev. s/Inc. Rev. s/ Cas.”; 1998/12/29 (LS 285-144), 63.799, “D.G.I. en j. 1351/24755 D.G.I. en j. 375 Maugeri Carmelo y ots. p/ Conc. Prev. s/ Rec. de Rev. s/ Inc. Cas.”; 1998/12/29 (LS 285-210) 63.829, “D.G.I. en j. 2470/25052 D.G.I. en j. 1124 Martín & Monteavaro p/ Conc. Prev. s/ Rec. de Rev. s/ Inc. Cas.”; 1998/12/29 (LS 285-226) 64.217, “D.G.I. en j. 3123/27589 D.G.I. en j. 25721 Estación de Servicio Las Palmeras SRL p/ Conc. Prev. s/ Rec. de Rev. s/ Inc. Cas.”; entre otros.
- (57) SCJ Mendoza, sala I, 2003/04/11, “AFIP en: Zapata, Jorge Julio p/ concurso preventivo - incidente de revisión - inconstitucionalidad - casación”, Expte. 74723.
- (58) Remitimos al excelente comentario de LOIZA, FABIÁN Hay prescripción liberatoria de las verificaciones tardías en la quiebra?, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 390.

- (59) V.gr. CCiv. y Com. Bahía Blanca, sala II, 2003/02/18, “General Impositiva s/ Incidente de Verificación (art. 202 LCQ) en autos: La Puntual de González y Cía. s/ Concurso Preventivo (Hoy Quiebra)”, Expte. 117052; 2003-R.
- (60) ALEGRIA, HÉCTOR, La llamada “prescripción concursal” (artículo 56, 6º párrafo, ley 24.522), LA LEY, 2003-B, 661; Supl. Concursos y Quiebras, 2003/03/14.
- (61) MELZI, FLAVIA y DAMSKY BARBOSA, MARÍA CORAL, Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras, Ed. La Ley, p. 186, siguiendo a QUINTANA FERREYRA, Concursos, Ed. Astrea, t. I, p. 275.
- (62) MUNNE, RAÚL, Verificación de créditos fiscales, JA, 1996-III-923.
- (63) CSJN, 1987/04/09, “Dirección Gral. Impositiva s/inc. de verif. de crédito en: Cosimatti, Gregorio G. s/conc. Prev”, Colección de Análisis Jurisprudencial Derecho Concursal - Director: Julio César Rivera - Ed. La Ley, 2006, p. 120, con nota de PIEDECASAS, MIGUEL. Reiterando la doctrina sentada en sentencia del 30 de septiembre de 1986, “Hilandería Luján S.A. s/apelación”; sentencia del 31 de marzo de 1987 en los autos D.437.XX. “Dirección General Impositiva s/incidente de verificación de crédito en autos 'Casa Marroquín S.R.L. s/concurso preventivo”.
- (64) CSJN, 2003/06/02, “Supercanal S.A”., IMP, 2003-B, 2149 - Fallos: 326:1774.
- (65) En el mismo sentido: CSJN, 2003/07/04, “Gauchat, Enrique c. DGI”, DJ, 2003-3-1175 - LA LEY, 2003-F, 696.
- (66) BIELSA, RAFAEL, Derecho Administrativo, 6ª ed., Buenos Aires, t. V, p. 201.
- (67) BOSCH, JORGE TRISTÁN, Tribunales Judiciales o Tribunales Administrativos para Juzgar a la Administración Pública, Buenos Aires, 1951, ps. 100/101.
- (68) MAIRAL, HÉCTOR, Control Judicial de la Administración Pública, Ed. Depalma, 1984, vol. I, p. 8.
- (69) MAIRAL, HÉCTOR, ob. cit., p. 8.
- (70) CSJN, “Fernández Arias c. Poggio” (1960), Fallos: 247:646.
- (71) ALVARADO VELLOSO, ADOLFO, Introducción al Estudio del Derecho Procesal, 1ra. parte, Ed. Rubinzal-Culzoni, ps. 23 y 43.
- (72) CNCom., sala A, 2000/07/14, “Jugos del Sur S.A. s/ Conc. Prev. s/ Inc. Apel. Art. 250”, citado por MELZI, FLAVIA, ob. cit., p. 191.
- (73) MAFFIA, OsvALDO, Verificación de Créditos, Ed. Zavalía, p. 79.
- (74) CNContenciosoadministrativo, sala V, 2005/08/01, “Valle de las Leñas”, LA LEY, 2005-F, 665.
- (75) CNContenciosoadministrativo, sala I, 1999/12/07, “Zanella San Luis SAIC”.
- (76) Del fallo citado en nota 74.
- (77) TRIGO REPRESAS, FÉLIX, Dispensa de la prescripción por existencia de un impedimento legal o jurídico, LA LEY, 2006-F, 605.
- (78) MOISSET DE ESPANÉS, Interrupción de la prescripción por demanda”, Imprenta de la Univ. Nacional, Córdoba, 1968, ps. 25/27; SPOTA, ALBERTO G., Tratado de Derecho Civil, Depalma, 1988, t. X, ps. 393/394; LLAMBÍAS, JORGE JOAQUÍN, Tratado de Derecho Civil. Parte General, Abeledo-Perrot, t. III, p. 658.
- (79) JUNYENT BAS, FRANCISCO y MOLINA SANDOVAL, CARLOS, Reforma de la Ley de Concursos y Quiebras, Ed. Lexis Nexis, p. 54. Aunque agudamente advierten los autores que “para evitar equívocos posteriores y por cuestiones de prudencia profesional no sería mala idea que la parte (aun en el procedimiento administrativo) haga uso de la opción y manifieste que verificará su crédito una vez firme la sentencia”.
- (80) CNCom., sala D, 2010/04/20, “New Press Grupo Impresor S.A.”, Sup. CyQ 2010 (agosto), 81; LA LEY, 2010-E, 53; Cita Online: AR/JUR/21914/2010.
- (81) CSJN, 2009/08/11, “Administración Federal de Ingresos Públicos -DGI- s/ casación en autos: “Bodegas y Viñedos El Aguila SRL s/ concurso preventivo - revisión”.
- (82) El presente capítulo tiene como antecedente un trabajo del mismo autor titulado La Responsabilidad Solidaria de los Representantes de Personas Jurídicas y el Concurso Preventivo o Quiebra del Contribuyente, IMP, Nro. 8, p. 633.
- (83) GIANNINI, A. D., Instituciones del Derecho Tributario, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1957, p. 124.
- (84) CSJN, 1970/10/02, “Monasterio Da Silva, Ernesto”, Derecho Fiscal, t. XX, p. 409.
- (85) Dictamen DATJ 106/71, Boletín DGI, 1971/10/26.
- (86) JARACH, DINO, Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Liceo Profesional CIMA, p. 204.

- (87) FREYTES, ROBERTO, Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Sociedades Anónimas, Derecho Fiscal, 319, 1978-725.
- (88) MARTÍN, JOSÉ MARÍA, Derecho Tributario Argentino, Ed. CIMA, p. 264.
- (89) Cit. por GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA C., Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Abeledo-Perrot, p. 130.
- (90) GIANNINI, ob. cit., p. 126.
- (91) GIANNINI, ob. cit., p. 117.
- (92) FREYTES, ob. cit., p. 725.
- (93) Cabe señalar que la Corte Suprema admitió tempranamente la aplicación al caso de la teoría de la representación recíproca entre codeudores solidarios en autos “Ford Motor Argentina S.A.” del 2 de mayo de 1974, LA LEY, 155-163 - Fallos: 288:333.
- (94) MELZI, FLAVIA IRENE y DAMSKY BARBOSA, MARÍA CORAL, Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras, Ed. La Ley, p. 32.
- (95) Ver por ejemplo, precedente citado más adelante, en nota 111.
- (96) TFiscal de la Nación, en pleno, 1975/10/02, “Salvatierra, Mario Rodolfo”. En palabras del Magistrado: “es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido, que puntualiza la propia disposición legal (inc. 1º del art. 18, citado antes). Con propiedad habrá de decirse, por lo tanto, que es el caso que la ley civil llama de obligaciones principales y accesorias atendiendo a las personas obligadas, según sucede en el supuesto de que se hubieren constituido garantías personales o fianzas, con el efecto de que por ser la una ‘la razón de la existencia de la otra’, ‘extinguida la obligación principal queda extinguida la obligación accesorio’; pero no a la inversa: ‘la extinción de la obligación accesorio no envuelve la de la obligación principal’ (arts. 523, 524 y 525)”.
- (97) TFiscal de la Nación, sala A, 2001/03/26, “Kerszkowski, Rosa Susana s. recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”, IMP, 2001-A (Nro. 11).
- (98) SPOTA, ALBERTO G., Instituciones de Derecho Civil, vol. VIII, Contratos, Ed. Depalma, p. 260.
- (99) LORENZETI, RICARDO, Tratado de los Contratos, Ed. Rubinzal Culzoni, t. III, p. 479.
- (100) CSJN, 2004/3/30, “Brutti, Stella Maris c. DGI”, LA LEY, 2004-D, 736 - IMP, 2004-17, 10.
- (101) MALVESTITI, DANIEL, La opinión de la Corte Suprema sobre los responsables solidarios y una particular visión acerca de la procedencia de la determinación simultánea respecto de los mismos, IMP-2004-B, 1995.
- (102) CNContenciosoadministrativo Fed., sala IV, 1999/07/15, “Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Deportiva c. DGI”.
- (103) TFiscal de la Nación, sala C, 2007/02/03, “Bonetto y Cía. S.A. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”, expte. 15494-I, PET, Nro. 273. La doctora Gramajo señaló que el artículo 8 de la ley 11.683 presupone dos situaciones: “1) que el deudor principal del tributo ha sido intimado previamente y, 2) que la deuda sea exigible por encontrarse firme, ya que mientras se discute resulta improcedente requerir de pago al solidario”. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que en esa oportunidad no le había sido notificada al síndico de la quiebra la intimación de pago al deudor principal, omisión que fue considerada esencial.
- (104) BORDA, GUILLERMO A., Tratado de Derecho Civil, vol. II, Contratos, Ed. Perrot, Buenos Aires, p. 621.
- (105) RIVERA, JULIO CÉSAR, Instituciones de Derecho Concursal, t. I, Ed. Rubinzal-Culzoni, p. 320.
- (106) LORENTE, JAVIER ARMANDO, Nueva Ley de Concursos y Quiebras, Ed. Gowa, p. 167.
- (107) RIVERA, JULIO CÉSAR, ob. cit., p. 320.
- (108) RIBICHINI, GUILLERMO EMILIO, Novación concursal y subsistencia de las garantías, LL Litoral, 2001-905.
- (109) SC Buenos Aires, 2008/11/06, “Norberto Antonio Galassi S.A. c. BBV Banco Francés S.A.”, con nota de ALEJANDRO DRUCAROFF AGUIAR, Supl. Concursos y Quiebras, La Ley, octubre de 2008, p. 53.
- (110) HEREDIA, PABLO, Tratado Exegético de Derecho Concursal, Ed. Abaco, t. I, p. 496.
- (111) TFiscal de la Nación, sala A, 2006/04/06, “Cid de La Paz, Horacio Raúl s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado” (expte. 16.546-I) y su acumulado, “Camino, Juan Osvaldo s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado” (expte. 17.665-I).

- (112) Como acertadamente advierte Borda, con mayor razón podrá el fiador hacer valer la prescripción si el deudor no la ha renunciado; conf. BORDA, GUILLERMO, ob. cit., p. 651.
- (113) Ha dicho la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal que “la falta de intervención de los responsables solidarios en el procedimiento de determinación de oficio de la persona de existencia ideal no puede producir ningún agravio, porque en el procedimiento de determinación para hacer efectiva la responsabilidad solidaria pueden hacer valer las defensas que pudo formular la sociedad y las suyas propias”. CNContencioso-administrativo Fed., sala II, 2001/09/20, “Herlizka, Adolfo Miguel c. DGI”.
- (114) CNContencioso-administrativo Fed., sala V, 2008/02/14, “Montenegro, Eugenio”.
- (115) Ver Capítulo I, apartado A, punto 2.
- (116) GÈNY, FRANÇOIS, Le particularisme du droit fiscal, en Revue Trimestrielle de Droit Civil, año 1931, p. 197 y TROTABAS, LOUIS, Essais sur le droit fiscal, en Revue de Science et Legislation Financiere, año 1928, p. 202 citados por GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A., La Autonomía del Derecho Tributario, Ed. Depalma, ps. 26/27
- (117) MELZI, FLAVIA IRENE, La responsabilidad solidaria en materia tributaria del síndico concursal, a la luz de la reforma de la ley 26.044, IMP, 2005-17, 2278.
- (118) GRISPO, JORGE D., Tratado sobre la ley de concursos y quiebras, Ed. Ad- Hoc, Buenos Aires, t. 1, p. 234.
- (119) CASADÍO MARTINEZ, CLAUDIO ALFREDO, Separación de la administración del concursado durante el “desapoderamiento atenuadísimo”, LA LEY, 2009-F, 16.
- (120) GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, Derecho Tributario, Ed. Depalma, t. I, p. 335.
- (121) GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Ed. Depalma, 1999, p. 118.
- (122) GIULIANI FONROUGE, ob. cit., p. 119.
- (123) LUQUI, JUAN CARLOS, La Obligación Tributaria, Ed. Depalma, p. 221.
- (124) MELZI, FLAVIA IRENE, La responsabilidad solidaria en materia tributaria del síndico concursal, a la luz de la reforma de la ley 26.044, IMP, 2005-17, 2278.
- (125) Omitimos intencionalmente la referencia a la “apertura del concurso preventivo” por las razones que esbozáramos.
- (126) JARACH, DINO, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo-Perrot, 1999, ps. 426/429.
- (127) JARACH, DINO, ob. cit., p. 426.
- (128) GRISPO, JORGE DANIEL, Tratado sobre la Ley de Concursos y Quiebras, Ed. Ad-Hoc, 1999, t. III, p. 183.
- (129) SEGAL, RUBÉN, Sindicatura Concursal, Ed. Depalma, p. 243.
- (130) TFiscal de la Nación, sala C, 2004/10/05, “Moravenik, Jorge Federico”, La Ley Online; AR/JUR/4570/2004.
- (131) Trae Segal un viejo precedente (CNCom, sala D, 1973/07/08, “Gobierno Nacional c. Feinsten S.A.”, donde se decidió que no cabe considerar tardía la presentación del incidentista, desde que corresponde a los funcionarios señalados realizar las gestiones tendientes a efectuar los pagos a que están obligados (ob. cit., p. 243). La jurisprudencia se inclina actualmente por el temperamento opuesto (v.gr.: “Rossi, Héctor s/ Concurso Preventivo - Incidente de Verif. Tardía (Iniciado por el Fisco de Buenos Aires)”, 1998/12/18, CC0000 - NE 3212 RSD-116-98 S; eIDial.com - W13A36; “Real S.R.L. s/ Concurso preventivo incidente de verificación tardía presentado por Fisco Provincia de Buenos Aires”, 1991/02/19, CC0002 - SM 29255 RSD-67-91 S; eIDial.com - W12244); “Cicero Asociados S.R.L. s/ Concurso preventivo de acreedores s/ Inc. de verificación tardía por Fisco Nacional (Dirección General Impositiva)” - CC0202 - LP - B 77448 RSI-151-94 I - 22-4-eIDial.com - W78F2
- (132) HEREDIA, PABLO, ob. cit., t. I, p. 652.
- (133) HEREDIA, PABLO, ob. cit., p. 672.
- (134) VÍTOLO, DANIEL ROQUE, Desaciertos en materia concursal: la ley 22.086, LA LEY, 2006-C, 1133.
- (135) D’ANGELO, ARMANDO M., Síndico Concursal: Responsabilidades Fiscales. Nuevas formalidades a su cargo, DSE, mayo 2000, citado por MELZI, FLAVIA, ob. cit.
- (136) MAFFIA, OSVALDO, Verificación de Créditos, Ed. Víctor P. de Zavalía, 1982, p. 200.
- (137) CSJN, 2003/11/04, “Amiano, Marcelo E. y otro c. Ministerio de Justicia y Otro”, LA LEY, 2004/09/01, con nota de MERTEHIKIAN, EDUARDO.

- (138) SATTA, SALVATORE, *Instituciones del Derecho de Quiebra*, Eds. Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1951. Traducción y notas de derecho argentino por FONTANARROSA, RODOLFO O.
- (139) PROVINCIALI, RENZO, *Tratado de derecho de quiebras con adiciones de derecho español*, por RAMÍREZ, JOSÉ A., Ed. Nauta, Barcelona, vol. I, p. 501.
- (140) Puesto que la quiebra priva al fallido de la administración y de la disposición de sus bienes, es preciso un órgano al que le sea atribuido el poder de administración y de disposición a los fines de la satisfacción de los acreedores; y éste es el curador (conf. SATTA, SALVATORE, ob. cit., p. 116). Cabe señalar que la consideración como órgano, no debe desembocar necesariamente en la personalidad jurídica de la masa de acreedores, que ya hemos descartado oportunamente.
- (141) MAFFÍA, OSVALDO J., *Nuevo maltrato a la sindicatura y el complejo tema de las “partes” en el concurso*, LA LEY, 2007-B, 1302.
- (142) ALEGRIA, HÉCTOR, *La relación Fisco-concurso (Con especial referencia a la exclusión de voto del Fisco en el Acuerdo Preventivo)*, LA LEY, 2002-E, 648.
- (143) Resolución General (DGI) 2778/87 (Adla, XLVIII-A, 360), modificada por la Resolución General (DGI) 2805/88 (Adla, XLVIII-A, 431) y por la Resolución General (DGI) 2830/88 (Adla, XLVIII-B, 1983); Resolución General (DGI) 3116/90 (Adla, L-A, 504), modificada por la Resolución General (DGI) 3358/91 (Adla, LI-B, 2172); Resolución General (DGI) 3762/93 (Adla, LIII-D, 5270), modificada por la Resolución General (DGI) 4037/95 (Adla, LV-D, 4785); Resolución General (DGI) 4241/96 (Adla, LVI-E, 6557), modificada por la Resolución General (AFIP) 96/98 (Adla, LVIII-A, 559), Resolución General (AFIP) 106/98 (Adla, LVIII-A, 586), Resolución General (AFIP) 252/98 (Adla, LVIII-E, 5387), Resolución General (AFIP) 643/99 (Adla, LIX-C, 2986), y derogada a partir del 01/02/14, inclusive, excepto para las solicitudes de acuerdo preventivo presentada con anterioridad a dicha fecha por Resolución General (AFIP) 970/01 mencionadas por ALEGRÍA, HÉCTOR, *La relación Fisco-concurso (Con especial referencia a la exclusión de voto del Fisco en el Acuerdo Preventivo)*, LA LEY, 2002-E, 648.
- (144) VÍTOLO, ALFREDO M., *Eventual nulidad de las disposiciones impositivas de la ley de Emergencia Económica*, LA LEY, 1989-E, 989.
- (145) Remitimos al completo comentario de VILLOLDO, JUAN M., *Plan de facilidades para deudores concursados. Lamentablemente el Fisco sigue siendo un acreedor especial*, *Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.)*, *Crónica Tributaria*, t. X, septiembre 2004.
- (146) BARREIRO, MARCELO G. y LORENTE, JAVIER A., *Estudios de Derecho Concursal, en homenaje a Guillermo Mosso*, Ed. Ad-Hoc, p. 57.
- (147) Juzg. Nac. Com. Nro. 21, Sec. Nro. 41, 2003/02/19, “El Rápido Argentino Compañía de Microómnibus s/ Concurso Preventivo”; Juzg. Nac. Com. Nro. 18, Sec. Nro. 35, 2003/04/08, “Yampolsky, Natalio Alfredo s/ Concurso Preventivo”, citados por VASIER, LIDIA, *Algo más sobre la recomposición patrimonial en el concurso preventivo*, LA LEY, 2004-A, 552; véase también CNCom., sala D, “Comercial Mendoza S.A s/ Concurso Preventivo” con comentario de JUNYENT BAS, FRANCISCO e IZQUIERDO, SILVINA, *Exclusión o categorización diferenciada de la A.F.I.P.*, LA LEY, 2008-A, 149 - *Derecho Comercial - Concursos y Quiebras - Doctrinas Esenciales II*, 951. Luego volveremos sobre este último precedente.
- (148) Mosso, GUILLERMO G., *Los créditos fiscales y su influencia en la obtención del acuerdo preventivo*, *Revista de Doctrina Societaria, Errepar*, t. XII, N° 155, noviembre 2000.
- (149) MORIONDO, ALBERTO A. y GUILMINELLI, RICARDO L., *ponencia Autorización de los acreedores para demandar*, en *Derecho concursal argentino e iberoamericano*, Ed. Ad-Hoc, 1997, ps. 174/175.
- (150) MELZI, FLAVIA IRENE y DAMSKY BARBOSA, MARÍA CORAL, *Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras*, Ed. La Ley, p. 217.
- (151) Dictamen DAL 8/96 del 1996/02/02, Boletín DGI 571, enero de 1997.
- (152) GRECCO, CARLOS, *El silencio de la administración*, LA LEY, 1980-C, 771.
- (153) Estos son, la queja, el amparo por mora y el silencio de la administración, como garantía a favor del particular.
- (154) MAFFÍA, OSVALDO J., *Verificación de Créditos*, Ed. Zavalía, 1982, p. 19.
- (155) Comisión de Enlace AFIP-DGI/CPCECAB, reunión del 2007/11/21, *La Ley, Práctica Profesional*, 2008-82, 101.
- (156) GARCÍA MARTÍNEZ, FRANCISCO, *El concordato y la quiebra en el derecho argentino y comparado*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, t. I, p. 298.

- (157) PLINER, ADOLFO, La personalidad de la sucesión, de la masa de acreedores en la quiebra y de la masa de debedores, Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones, 1968, t. I, p. 44.
- (158) PLINER, ADOLFO, ob. cit. en nota anterior.
- (159) RICHARD, EFRAÍN HUGO, Legitimación para votar el acuerdo concursal. ¿Negocio Colegial Colectivo?, LA LEY, 2006-B, 894.
- (160) MAFFÍA, OSVALDO J., El no logrado régimen de exclusiones sobre votación de la propuesta de acuerdo preventivo, LA LEY, 1996-E, 745.
- (161) MAFFÍA, OSVALDO J., ob. cit.
- (162) Juzg. 1ª Inst. Com. Nro. 3, 1979/03/23, “Del Atlántico S.A. c. Carlet S.A.”, LA LEY, 1979-B, 636.
- (163) CNCom., sala B, 2006/07/13, “Inversora Eléctrica Buenos Aires S.A. s/ conc. prev. s/ inc. art. 250”, Expte. 36754/03, El Dial AA3752.
- (164) Del precedente citado en la nota anterior.
- (165) CNCom., sala C, 2002/12/27, “Equipos y Controles S.A. s/ conc. prev”, LA LEY, 2003-C, 721.
- (166) Juzg. Nac. Com. 1a Inst. Nro. 16, 2006/03/07, “Telearte S.A. Empresa de Radio y Televisión”, LA LEY, 2006-C, 367.
- (167) CNCom., sala D, 2002/03/05, “Inflight S.A. s/ Concurso Preventivo”, LA LEY, 2002-E, 649. Colección Análisis Jurisprudencial de Derecho Concursal.
- (168) CNCom., sala C, 2005/08/30, “F.A.C.y.C.A. S.A.C.I.F.I. s/Concurso Preventivo”.
- (169) CNCom., sala E, 2005/11/03, “Kruszewski, Adalberto s/ Concurso Preventivo”, el Dial AA-3225.
- (170) CNCom., sala D, 2007/10/10, “Comercial Mendoza S.A. s/ Concurso Preventivo”, con comentario de JUNYENT BAS, FRANCISCO e IZQUIERDO, SILVINA, Exclusión o categorización diferenciada de la A.F.I.P., LA LEY, 2008-A, 149 - Derecho Comercial - Concursos y Quiebras - Doctrinas Esenciales II, 951.
- (171) Mosso, GUILLERMO, Los créditos fiscales y su influencia en la obtención del acuerdo preventivo, Doctrina Societaria y Concursal, Ed. Errepar, noviembre 2000, t. XII, ps. 347/348.
- (172) DASSO, ARIEL A., Abuso de derecho, cramdown y exclusión de voto. Derecho Concursal Argentino e Iberoamericano, V Congreso Argentino de Derecho Concursal. III Congreso Iberoamericano de la Insolvencia, Ed. Ad Hoc, t. II, p. 789; JUNYENT BAS, FRANCISCO e IZQUIERDO, SILVINA, Exclusión o categorización diferenciada de la A.F.I.P., LA LEY, 2008-A, 149. Derecho Comercial - Concursos y Quiebras. Doctrinas Esenciales, II, 951.
- (173) BORDA, GUILLERMO A., Tratado de Derecho Civil. Derechos Reales, Ed. Perrot, Buenos Aires, t. I, p. 483.
- (174) TRUFFAT, DANIEL, Despedida a la taxatividad del art. 45 de la LCQ ma non troppo, ED, del 2005/06/27.
- (175) ALTERINI, ATILIO A. y otros, Derecho de Obligaciones. Civiles y Comerciales, Ed. Abeledo-Perrot, p. 724.
- (176) CÁMARA, HÉCTOR, El Concurso Preventivo y la Quiebra, Ed. Depalma 1978, v. I, p. 987.
- (177) BILBAO ESTRADA, IÑAKI, El dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y los métodos alternativos de resolución de conflictos (técnicas convencionales, arbitraje, conciliación, mediación, etc.), Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT) 2004 (julio-septiembre), 1411.
- (178) CASÁS, JOSÉ OSVALDO, Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.
- (179) CASÁS, JOSÉ O. ob. cit. p. 65, citado por ETMAN, GUSTAVO E. L., Finalización Transaccional del Conflicto Tributario, Doctrina Tributaria Errepar, t. XXX, p. 515, junio 2009.
- (180) BIELSA, RAFAEL, Derecho Administrativo, 5ª ed., t. II, p. 314; SPOTA, ALBERTO, El privilegio del Fisco y de la municipalidad por impuestos o tasas. Media además un privilegio general administrativo sobre el inmueble afectado por esas contribuciones públicas?, JA, 69-650.
- (181) MOLINARIO, ALBERTO D., Los privilegios en el derecho civil argentino, “Librería Jurídica”. Valerio Abeledo Ed., Buenos Aires, 1941, p. 356 y sigtes.; MARTÍNEZ, FRANCISCO, El privilegio fiscal, Derecho Fiscal, vol. XIII, p. 361.
- (182) CSJN, 1948/12/31, “Banco Hipotecario Nacional v. Prov. de Entre Ríos”, JA, 1949-IV-671.
- (183) SC Buenos Aires, 1994/07/26, “Gadi S. C. A. c. Benedetti, Juan C., suc”, Ac. 53.449; DJ, 1995-1, 771 - DJBA, 147-5117; AR/JUR/1858/1994.
- (184) El artículo 18 en el inciso 4 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, refiere genéricamente a los agentes de recaudación, en tanto, que el mismo artículo en el inciso 3, incluye entre los sujetos

responsables del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, a los que "...participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión en la formalización de actos, operaciones o situaciones gravadas". El artículo 34 del mismo Código prescribe además que: "En las transferencias de bienes, negocios, activos y pasivos de personas, entidades civiles o comerciales, o cualquier otro acto de similar naturaleza, se deberá acreditar la inexistencia de deudas fiscales hasta la fecha de otorgamiento del acto, mediante certificación expedida por la Autoridad de Aplicación. Los escribanos autorizantes, los intermediarios intervinientes y los titulares de los registros seccionales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, así como el Registro Nacional de Buques, deberán asegurar el pago de los gravámenes a que se refiere el párrafo anterior o los correspondientes al acto mismo. Asimismo, deberán informar a la Dirección Provincial de Rentas, conforme lo establezca la reglamentación, todos los datos tendientes a la identificación de la operación y de las partes intervinientes. El certificado de inexistencia de deudas emitido por la Dirección Provincial de Rentas tendrá efectos liberatorios, cuando se trate de los impuestos Inmobiliarios, a los Automotores y a las Embarcaciones Deportivas o de Recreaciones. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, si la Autoridad de Aplicación constatare —antes del 31 de diciembre del año inmediato siguiente al de expedición de dicho certificado— la existencia de deudas, solamente estará obligado a su pago quien hubiera revestido en relación a las mismas la condición de contribuyente. Cuando se trate del impuesto sobre los Ingresos Brutos, la expedición del certificado sólo tiene por objeto facilitar el acto y no posee efecto liberatorio, salvo cuando expresamente lo indicare el mismo certificado". En palabras del Tribunal Fiscal de esta provincia: "No tengo dudas, de que se ajusta a derecho reclamar al notario como responsable solidario el pago de impuestos omitidos por los contribuyentes, por cuanto, el papel asignado al mismo constituye una carga pública, no siendo de mera forma las obligaciones a su cargo, sino por el contrario, de neto carácter sustancial. En principio deben efectuar, por un lado, la retención del impuesto y luego, el ingreso al Fisco de la suma retenida, dentro del plazo que fija la respectiva normativa. Ello obedece a que 'La función pública del agente de retención lo coloca en una situación de contacto directo con la suma dineraria a recibir por el contribuyente, y ello le crea la posibilidad material de efectuar la detracción del impuesto que surja con relación al acto en que le ha tocado intervenir' (Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario, Héctor B. Villegas, Ediciones Depalma, 1976)" (TFiscal Prov. de Buenos Aires, sala II, 2008/02/05, "Patch S.A."). Con respecto a los tributos municipales, el decreto-ley 7438/68 de la Provincia de Buenos Aires establece en su artículo 1º: "Los escribanos que deben autorizar escrituras públicas de transferencia de inmuebles o constitución de derechos reales, solicitarán a la Municipalidad respectiva una certificación de las deudas existentes relacionadas con el inmueble. El informe municipal comprenderá la deuda detallada por año hasta el de la expedición, inclusive, con especificación de las afectaciones por impuestos, tasas, derechos, construcciones de cercas, aceras y pavimentos, contribución de mejoras, todo otro servicio prestado y los recargos o multas que pudieran corresponder. No corresponderá el informe de multas por otras faltas, contravenciones o infracciones ajenas al inmueble y previstas en las ordenanzas vigentes. Las municipalidades exigirán a las empresas pavimentadoras, la constitución de domicilio legal, dentro del radio de la cabecera del partido, a cuyo objeto se fijará un plazo que no exceda de noventa (90) días, bajo apercibimiento de no informar la deuda existente y despachar el certificado con la constancia del incumplimiento de esta disposición. No será indispensable solicitar nueva certificación cuando el escribano autorizante tuviere a la vista un certificado vigente, aunque éste haya sido requerido por otro escribano". El artículo 5º por su parte dispone que: "Si dentro del plazo fijado en el artículo anterior, el informe no se expidiere por causa no imputable al escribano, la Municipalidad deberá dejar constancia en el duplicado de la solicitud de tal circunstancia en forma inmediata, liberando al escribano y comprador de toda responsabilidad sin perjuicio de los derechos de la Municipalidad de perseguir su cobro contra el enajenante como obligación personal".

- (185) HIGHTON, ELENA, Cuestión de privilegios en el juicio ejecutivo con especial referencia al privilegio del Fisco (Nueva interpretación teórica y funcionamiento práctico), ED, 114-962.
- (186) KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA, Los Privilegios en el Proceso Concursal, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1975.
- (187) SALVAT, RAYMUNDO M., Tratado de Derecho Civil Argentino, Derechos Reales, t. 4, act. ARGANARÁS, MANUEL, Nro. 2864.a, p. 572.
- (188) HIGHTON, ELENA I. ob. cit. Más adelante nos referimos a esta conceptualización, como "atingentes a cosas determinadas", que desde nuestro punto de vista adolece de cierta impropiedad. Veremos también que la distinción entre impuestos reales y personales obedece a más de un criterio.

- (189) Es frecuente la equivalencia entre los autores que comparten la idea de la existencia de un privilegio especial en cabeza del Fisco, cuando se trata de tributos vinculados a bienes determinados, y que coinciden en señalar su naturaleza como la de verdaderas cargas reales; aunque no siempre se encuentra presente: Molinario, por ejemplo, que desechó enérgicamente esta caracterización, pudo sostener a un tiempo el doble comportamiento de los privilegios fiscales como privilegios especiales o generales, según afecten o no bienes individualmente determinados del deudor (conf. MOLINARIO, ALBERTO D., ob. cit., p. 263).
- (190) KELSEN, HANS, *¿Qué es la Justicia?*, Ed. Ariel.
- (191) Con respecto a la denominada tasa de seguridad e higiene, se ha dicho que no recae sobre el inmueble de propiedad del deudor, sino sobre su facturación por ventas y servicios, por lo que no corresponde reconocerle privilegio especial, citando un precedente de la Cámara Nacional Comercial donde se resolvió que “En atención a la índole del crédito en concepto de tasa de seguridad e higiene ... cabe concluir que ... no ostenta la relación contemplada en el inc. 3° del art. 241 de la ley concursal, sino la más genérica prevista en el art. 246, inc. 4° del mismo texto legal” (CNCom., sala C, 2002/09/03, “The Carpet Cleaning Company S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de revisión promovido por la Municipalidad de Vicente López”) (conf. VILLANUEVA, JULIA, *Privilegios*, Ed. Rubinzal-Culzoni, p. 178). Kemelmajer de Carlucci considera que en el caso del impuesto provincial a la transmisión gratuita de bienes habrá que analizar en cada caso si recae o no sobre bienes determinados ya que dicho impuesto grava, no sólo los actos jurídicos de última voluntad que incluyen todo el patrimonio del causante (no recayendo en consecuencia sobre bienes determinados), sino también actos jurídicos a título gratuito sobre ciertos bienes (donaciones) (conf. KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA, ob. cit., p. 157).
- (192) JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Abeledo-Perrot, p. 372.
- (193) Como es sabido, desde el clásico criterio de distinción entre impuestos reales y personales, los primeros son aquellos en los que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, aplicándose el impuesto exclusivamente sobre una manifestación objetiva y aislada de capacidad contributiva, mientras que estos últimos buscan determinar la capacidad contributiva teniendo en cuenta precisamente, las circunstancias personales del obligado. Este parámetro de distinción, que permite por ejemplo ubicar el Impuesto al Valor Agregado dentro de los gravámenes de tipo real, resulta completamente diferente y no debe confundirse con el que hemos mencionado. Esta confusión se halla presente en algunos autores que encolumnan bajo el privilegio especial los impuestos directos y reales, aludiendo al primer criterio, o sin especificar de cuál de ellos se trata.
- (194) KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA, ob. cit., p. 155.
- (195) VALDÉS COSTA, RAMÓN, *Curso de Derecho Tributario*, 2a ed., Ed. Depalma- Temis-Marcial Pons, Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid, 1996, p. 306 y sigtes.
- (196) VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, 1999, p. 274.
- (197) CNCiv., en pleno, 1999/02/18, “Servicios Eficientes S.A. c. Yabra, Roberto I.”, LA LEY, 1999-B, 384 - Colección de Análisis Jurisprudencial Derechos Reales - Director: MARINA MARIANI DE VIDAL, Ed. La Ley, 2002, 282, con nota de PABLO VIDAL CLAYPOLE; RCyS, 1999-606 - DJ, 1999-1, 881 - Colección Plenarios - Derecho Civil t. I, 1108, Cita Online: AR/JUR/2586/1999.
- (198) ALSINA ATIENZA, *Introducción al estudio de las obligaciones “propter rem”*, JA, 1960-II-40, sección Doctrina.
- (199) Como ejemplo de este modo de razonar, puede leerse en la obra de Ponsa, siguiendo a Fornieles: “Los impuestos públicos directos o indirectos que gravan la persona del contribuyente, o de un modo general el conjunto de sus bienes, como el de réditos, no interesan. Los que traen el problema son los impuestos y contribuciones llamados de carácter real, porque gravan y siguen la cosa objeto del impuesto o contribución. En esta categoría están incluidos los siguientes: 1) impuestos propiamente dichos, para nuestro caso la contribución inmobiliaria; 2) tasas que cobran las municipalidades en retribución de servicios como el de alumbrado, barrido y limpieza, agua, etc.; y 3) contribución por mejoras (local assesment); por ejemplo la contribución por afirmados (PONSSA, ROBERTO, *Doctrina General de los Privilegios*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1951, p. 32.
- (200) KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA, ob. cit., p. 156.
- (201) KEMELMAJER DE CARLUCCI, ob. cit., p. 145.
- (202) MAZA, ALBERTO JOSÉ y LORENTE, JAVIER ARMANDO, *Créditos Laborales en los Concursos*, Ed. Astrea, p. 186.

- (203) FASSI, SANTIAGO y GEBHARDT, MARCELO, Concursos y quiebras, Ed. Astrea, 5ª ed. actualizada, 1996, p. 469.
- (204) THALLER, *Traité élémentaire de droit commercial*, N° 1804, cit. por GARCÍA MARTÍNEZ, FRANCISCO, *El Concordato y la Quiebra*, t. II, *La Quiebra*, p. 278. Aunque Allende y Mariani de Vidal creen encontrar presente este concepto con anterioridad, en la obra de Martou (ALLENDE, GUILLERMO y MARIANI DE VIDAL, MARINA, *Los privilegios en la ley de concursos y en el Código Civil*, Víctor P. de Zavalía Ed., 1974, p. 53).
- (205) No entraremos en la discusión relativa a si son efectivamente o no créditos privilegiados. La caracterización como créditos con privilegio general de la ley 4156 fue desde un principio resistida. A partir de allí se ha sostenido que se trata de una situación muy especial, de la que resulta un verdadero superprivilegio (conf. ALLENDE, GUILLERMO y MARIANI DE VIDAL, MARINA, ob. cit., p. 53), otorgándoles una categoría autónoma (p. 135). Tonón los ubicaba como privilegios generales de primer rango (TONÓN, ANTONIO, *Derecho Concursal. Instituciones Generales*, t. I, ps. 38/41). También Highton los conceptúa de esta forma (HIGHTON, ELENA I., *Juicio Hipotecario*, t. III, p. 544). La mayor parte la doctrina actual rechaza esta noción y los considera una categoría aparte, una preferencia sui generis. El mayor interés de esta discusión podría hallarse hoy, tan sólo en la amplitud de la interpretación a su respecto, según se trate o no de verdaderos privilegios.
- (206) RUBÍN, MIGUEL E., *Los privilegios en la reforma de la ley 24.522*, LA LEY, 1996-B, 920.
- (207) KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA, ob. cit., p. 88.
- (208) ALLENDE, GUILLERMO y MARIANI DE VIDAL, MARINA, ob. cit., p. 135.
- (209) Sobre esto ya nos hemos ocupado en el capítulo referido a la exclusión de las mayorías del organismo fiscal.
- (210) Advertía Kemelmajer bajo el imperio de la ley 19.551, que cuando la ley ha determinado a la masa como deudora de ciertas obligaciones no lo ha hecho atribuyéndole carácter de persona jurídica, sino que la imputación es “meramente económica”. Recuerda además la visión procesalista sostenida por Proviciali (KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA, ob. cit., p. 59).
- (211) HIGHTON, ELENA I., ob. cit., p. 540. Otros autores la han considerado adecuada (conf. BARBIERI, PABLO C., *Nuevo régimen de concursos y quiebras. Ley 24.522*, Ed. Universidad, 1995, p. 443; GRISPO, JORGE, *Tratado sobre la ley de concursos y quiebras*, Ed. Ad-Hoc, p. 120).
- (212) RIVERA, JULIO CÉSAR, *Instituciones de Derecho Concursal*, Ed. Rubinzal Culzoni, t. II, p. 233.
- (213) RIVERA, JULIO CÉSAR, ob. cit., p. 234.
- (214) GRISPO, JORGE, ob. cit., p. 123.
- (215) HIGHTON, ELENA I., ob. cit., p. 541.
- (216) KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA, ob. cit., p. 164. Sin embargo, considera de este modo tan sólo el capital de estos tributos, descartando que gocen de preferencia los intereses, recargos o multas, sin que esta discriminación se encuentre fundada.
- (217) ARGERI, SAÚL, A., *La quiebra y demás procesos concursales*, Ed. Platense, p. 263.
- (218) THALLER, *Creancier de la masse et creancier dans la masse*, *Revue Critique de législation et juris*, 1881, p. 530, cit. por ARGERI, SAÚL, ob. cit., p. 264.
- (219) CORDEIRO ALVAREZ, ERNESTO, *Tratado de los Privilegios*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1969, p. 71.
- (220) Sobre esto, sin embargo, cabe recordar que Salvat descartó en su momento que los gastos del seguro fueran un crédito de conservación “porque el seguro no tiende propiamente a la conservación de la cosa, sino a obtener una indemnización en caso de que ella perezca o se deteriore...” (SALVAT, RAYMUNDO, *Tratado de Derecho Civil Argentino*, t. II, N° 2962, p. 803).
- (221) CORDEIRO ALVAREZ, ob. cit., p. 69. Yadarola, aclaró que si fuesen de fecha anterior deben haberse originado en actos que beneficien directamente a la masa (YADAROLA, MAURICIO, *Calificación del crédito proveniente de costas judiciales contra la masa fallida y oportunidad en que puede hacerse efectivo*, en *Homenaje a Yadarola*, Córdoba, Univ. Nac. de Córdoba, 1963, t. II, p. 189; JA, 61-735).
- (222) MOLINARIO, ALBERTO D., ob. cit., p. 299.
- (223) MOLINARIO, ob. cit., p. 300.
- (224) ARGERI, SAÚL, ob. cit., p. 264.
- (225) CNCom., sala D, 2006/12/20, “Flotel S.A. s/inc. de realización de bienes Mar del Plata”, LA LEY, 2007-C, 47 - IMP, 2007-9 (mayo), 1027. Cita Online: AR/ JUR/9306/2006; sala C, 2001/05/24, autos: “Fel-

- Bret S.A. s/ quiebra s/ inc. conc. especial por Hernández, Julio Alberto”; *id.*, 2001/11/23, “Mascott S.A. s/ quiebra”, entre otros.
- (226) CNCom., sala B, 2007/03/20, “Guevara Lynch, Matías R. s/quiebra”, LA LEY, 2007-D, 58 - IMP, 2007-13 (julio), 1345. Cita Online: AR/JUR/1187/2007.
- (227) Kemelmajer de Carlucci, al comentar la inclusión de los daños y perjuicios ocasionados por bienes o empleados del concurso entre los acreedores del concurso que traía la ley 19.551, reconoce que se vislumbra la tendencia a otorgar al concurso una cierta personalidad. Tratándose de daños ocasionados por bienes o empleados del concurso, es evidente que la masa de bienes formada debe responder al pago de dichos perjuicios, por una simple aplicación del art. 1113 del Código Civil (KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA, *ob. cit.*, p. 87).
- (228) VILLANUEVA, JULIA, *ob. cit.*, p. 412.
- (229) VILLANUEVA, JULIA, *ob. cit.*, p. 413.
- (230) HEREDIA, PABLO, Tratado Exegético de Derecho Concursal, Ed. Abaco, t. II, p. 927, quien señala que la segunda parte del art. 104 LCQ bien puede ser un precepto separado de la primera, habida cuenta de la independencia conceptual de la materia que trata.
- (231) HEREDIA, PABLO, *ob. cit.*, p. 926.
- (232) ARGERI, *ob. cit.*, t. II, p. 163.
- (233) KEMELMAJER, *ob. cit.*, p. 164.
- (234) Esta circunstancia ya había sido destacada desde antigua data por la doctrina italiana: “Il debitore concordatario infatti conserva l’amministrazione dei beni e l’esercizio dell’impresa. Il concordato preventivo a differenza del fallimento, mira a risanare l’impresa che continua pertanto ad esistere, sicché nessuna modificazione in senso subiettivo ed in senso obbiettivo viene ad incidere sul presupposto della obbligazione tributaria in esame” (GIOBANI LO CASCIO, *Il concordato preventivo. Teoría e practica del diritto*, Giuffrè Editore, Milano, 1979, p. 277).
- (235) ALLIX, EDGARD y LECERCLE, MARCEL, *L’impot sur le revenue*, Ed. Rousseau y Cie., París, 1926, cit. por GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Ed. Depalma, 1967, p 121.
- (236) FERNÁNDEZ, LUIS OMAR, *El objeto del impuesto a las ganancias y los enriquecimientos a título gratuito*, La Ley Práctica Profesional 2008-79, 1.
- (237) GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *ob. cit.*, p. 186.
- (238) CSJN, 1978/11/07, “Caja de Ahorro Hipotecario S.A.”, DF, XXVIII, p. 982.
- (239) ZUNINO, OSVALDO, *Sociedades Comerciales. Disolución y Liquidación*, Ed. Astrea, t. II, p. 5.
- (240) VIVANTE, CESARE, *Traité de droit commercial*, t. II, p. 681.
- (241) CSJN, 1945/07/25, “El Saladillo v. Dirección General del Impuesto a los Réditos”, Fallos: 202:274.
- (242) DGI, Dictamen DATJ 37/79, 1979/10/11, *Errepar Ganancias*, t. III. p. 017.004.002
- (243) MELZI, FLAVIA IRENE y DAMSKY BARBOSA, MARÍA CORAL, *Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras*, Ed. La Ley, p. 284.
- (244) ZALDIVAR, CLAUDIO y otros, *Cuadernos de Derecho Societario*, vol. IV, p. 271.
- (245) ZUNINO, OSVALDO, *ob. cit.*, p. 487.
- (246) MOGLIA CLAPS, GUILLERMO, *Nuevamente en torno al problema de la disolución de la sociedad por quiebra*, LA LEY, 1990-A, 400.
- (247) CNCom., sala E, 1991/11/19, Ficha Nro. 13.462, “Banco Oddone S.A. s/ Quiebra”, *Repertorio de Jurisprudencia de la Cámara Comercial*.
- (248) REIG, ENRIQUE JORGE, *Estudio Teórico Práctico de la ley Argentina sobre Impuesto a las Ganancias*, Ed. Macchi, p. 329.
- (249) JARACH, DINO, *En torno al principio de la capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario*, en *Estudios de Derecho Tributario*, Ed. Cima, Buenos Aires, 1998, ps. 127/134.
- (250) CASÁS, JOSÉ, *Presión Fiscal e Inconstitucionalidad*, Ed. Depalma, ps. 105, 174 y sigtes.; *idem*, *El principio de Igualdad en el Estatuto del Contribuyente*, en *Rev. Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, p. 58 y sigtes.; SPISSO, RODOLFO, *El principio de capacidad contributiva*, en *Derecho Tributario*, t. IX, p. 289 y sigtes.; TARSITANO, ALBERTO, *El principio de capacidad contributiva*, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, 1994, ps. 301 y sigtes.
- (251) CSJN, 1996/08/27, “San Telmo S. A. c. Estado nacional”, LA LEY, 1997-A, 103 - DJ, 1997-1, 278, Fallos: 319:1725. Cita Online: AR/JUR/686/1996.

- (252) CSJN, 1989/12/19, “Navarro Viola de Herrera Vegas, María c. Estado Nacional”, IMP, 1990-A, 738 - LA LEY, 1991-A, 420. Cita Online: AR/JUR/2283/1989.
- (253) SPISSO, RODOLFO R., Derecho Constitucional Tributario, Ed. Depalma. p. 364.
- (254) REBOUD, P., Principios de Economía Política, Ed. Dalloz, t. I, nro. 247.
- (255) ALBI, CONTRERAS, GONZÁLEZ PÁRAMO, ZUBIRI, Teoría de la Hacienda Pública, Ed. Ariel Económica, p. 437.
- (256) BRUNETTI, ANTONIO, Tratado del Derecho de las Sociedades, Uteha, Buenos Aires, 1960, p. 369.
- (257) Dictamen (DAT) 41/2007, 2007/06/7, conf. FERNÁNDEZ, LUIS OMAR, El objeto del impuesto a las ganancias y los enriquecimientos a título gratuito, La Ley, Práctica Profesional, 2008-79, 1.
- (258) B.O. 1999/12/31.
- (259) RAIMONDI, CARLOS A. y ATCHABAIA, ADOLFO, El impuesto a las ganancias, Ed. La Ley, p. 329.
- (260) FERNÁNDEZ, LUIS OMAR, Impuesto a las Ganancias, Ed. La Ley, p. 100.
- (261) HEREDIA, PABLO, Tratado Exegético de Derecho Concursal, Ed. Abaco, t. I, p. 60.
- (262) GARCÍA MARTÍNEZ, FRANCISCO, El Concordato y la Quiebra en el Derecho Argentino y Comparado, t. I, Ed. Ateneo, Buenos Aires, 1940.
- (263) GARCÍA MARTÍNEZ, FRANCISCO, ob. cit., t. I, p. 369. Esta era también por ejemplo, la opinión de Torres de Cruells, en su comentario a la ley española de 1922: “En un concordato, el acreedor busca, en lugar de gratificar a su deudor, asegurar el reintegro de una porción de su crédito renunciando al resto” (TORRES DE CRUELLES, FRANCISCO, La suspensión de pagos, Bosch Casa Editorial, Barcelona, p. 493).
- (264) GARCÍA MARTÍNEZ, FRANCISCO, ob. cit., t. I, p. 303.
- (265) OKLANDER, JUAN, Quitas concursales y contractuales. Su tratamiento impositivo, IMP, 1999-A, 934.
- (266) CSJN, 2007/04/10, “Bagley S.A. c. Dirección Gral. Impositiva”, IMP, 2007- 11 (junio), 1136 - PET, 2007 (junio-373), 12 - DJ, 2007-II, 620 - Fallos: 330:1325; Cita Online: AR/JUR/580/2007.
- (267) TFiscal de la Nación, sala B, 2005/11/22, “Supermercado Lagostena S.A.”, IMP, 2006-11, 1386. Cita Online: AR/JUR/7664/2005.
- (268) Coincidimos con la doctrina en que el procedimiento previsto es de aplicación a la ganancia neta obtenida en virtud de la quita, es decir que a la utilidad lograda por esos descuentos deberemos restarle todos los gastos causídicos que haya debido afrontar el contribuyente para la presentación en concurso (conf. MELZI, FLAVIA IRENE y DAMSKY BARBOSA, MARÍA CORAL, Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras, Ed. La Ley, p. 290.
- (269) MELZI, FLAVIA IRENE y DAMSKY BARBOSA, MARÍA CORAL, ob. cit., p. 290. En el mismo sentido GALLARDO, VALERIA y MAJCHRZAK, MÓNICA, Los contribuyentes en concurso preventivo y la liquidación del impuesto a las ganancias, IMP, 2003-B, 1967.
- (270) GEBHARDT, JORGE, El impuesto a la ganancia mínima presunta y las modificaciones al impuesto sobre los bienes personales, en Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063, Ed. Errepar, 1999, p. 188.
- (271) SPISSO, RODOLFO, Derecho Constitucional Tributario, Ed. Depalma, 2000, p. 389.
- (272) JARACH, DINO, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo-Perrot, p. 677.
- (273) ENAUDI, LUIGI, La terra e l'imposta, en Annali di Economia de Universidad Bocconi, Milano, 1924, cit. por JARACH, DINO, ob. cit., p. 685.
- (274) Conf. Antecedentes Parlamentarios. Ley 25.063, Ed. La Ley, 2009, número 2, p. 880.
- (275) TFiscal de la Nación, sala A, 2003/12/05, “Electro Córdoba S.A.”, IMP, 2004-B, 2102, AR/JUR/5519/2003; ídem, sala B, 2006/12/04, “Estancias Norafe del Salado S.A.”, IMP, 2007-13 (julio), 1290, AR/JUR/9897/2006; ídem, sala C, 2006/05/26, “Molinos Harineros Clabecq S.A.”, PET, 2006 (octubre-359), 2006/10/27, 10 - IMP, 2006-21, 2607, AR/JUR/4364/2006; ídem, sala D, “Zanella Mare S.A. s/recurso de apelación por denegatoria de repetición —Impuesto a la ganancia mínima presunta—”, expte. 18.407-I - sent. de noviembre de 2001; “Dóndero Hnos. y Cía. SACIFI s/recurso de apelación - ganancia mínima presunta”, 2003/02/24, Fallos Errepar JS 59-2003, entre muchos otros. Cabe destacar que la regla subyacente en estos precedentes debe ser dejada de lado, de acuerdo con el Tribunal, toda vez que se esté en presencia de activos en la etapa de instalación, que aún se hallan incapacitados de generar renta. “Pretender otra cosa es no tener idea de la diferenciación tanto real como técnica, que existe entre la obra en curso y el bien de uso que sigue a la habilitación de aquella una vez concluida. Y mal puede

- considerarse activo improductivo alcanzado por el impuesto a la renta potencial, a aquél que aún no ha completado la etapa de su instalación” (conf. TFiscal de la Nación, sala D, 2005/11/22, “Naindo S.A.”, IMP, 2006-11, 1389, AR/JUR/7851/2005).
- (276) CNContenciosoadministrativo Fed., sala IV, 2007/12/06, “Gipsy Traslados Marinos S.R.L.”, La Ley Online, AR/JUR/10818/2007; en el mismo sentido: CNContenciosoadministrativo Fed., sala V, 2005/06/06, “Noar S.A. (TF 21.477-I) c. DGI”.
- (277) Ver también Dictamen (DAL) 5/99 del 1999/06/25, Bol. AFIP N° 30, p. 168, enero 2000.
- (278) SCJ Mendoza, sala I, 2003/07/11, “Administración Fed. de Ingresos Públicos en Autotransporte Benjamín Matienzo S.A. p/conc. prev.”, Sup.Esp. Intereses 2004 (julio), 158; LA LEY, 2004-C, 893, Cita Online: AR/JUR/5202/2003.
- (279) CASADIO MARTÍNEZ, CLAUDIO ALFREDO, Insinuación al pasivo concursal, 2001, Astrea, p. 49.
- (280) Juzg. Nac. 1a Inst. en lo Contenciosoadministrativo Fed. Nro. 10, 1999/03/11, “Georgalos Hnos SAICA c. P.E.N. ley 25.063 y otro s. amparo - ley 16.986”, La Ley Online, AR/JUR/4489/1999.
- (281) CNContenciosoadministrativo Fed., sala II, 2000/04/18, “Valle de las Leñas S.A. c. PEN - Dto. 1533/98 y otro s. amparo - ley 16.986”, La Ley Online, AR/ JUR/4807/2000. Dijo la Cámara que: “es evidente que en el caso para determinar las circunstancias que señala la actora necesariamente habría que avanzar sobre los presupuestos sustanciales de su pretensión que, precisamente, constituyen el objeto del litigio, es decir, habría que adelantar un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión debatida. Es decir, necesariamente habría que avanzar sobre la cuestión de fondo para determinar la inconstitucionalidad que le endilga la actora al régimen establecido por la ley 25.063, en cuanto se pretenda aplicárselo, cuestión ésta que escapa al ámbito limitado y provisional propio del examen de una medida cautelar”.
- (282) Dictamen N° 55/94 (D.A.T.), 1994/05/06 - Bol. D.G.I. N° 493 (enero 1995).
- (283) Conf. antecedentes citados en nota 275. Se puede consultar además: TFiscal de la Nación, sala B, 2004/07/12, “Gutiérrez y Belinsky S.A.C.I.A”, La Ley Online, AR/JUR/3608/2004; ídem, sala B, 2007/02/12, “Seta Hidrovial Arquitectura y Tecnología Estructural S.R.L”, La Ley Online, AR/JUR/1075/2007; ídem, sala C, 2007/11/08, “Peusso S.A”, La Ley Online, AR/JUR/11750/2007.
- (284) CSJN, 2010/06/15, “Hermitage S.A. c. Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos- Título 5 - ley 25.063”, LA LEY, 2010/06/28, 3 - IMP, 2010-8, 172 - LA LEY, 2010/07/12, 7, con nota de SPISSO, RODOLFO; PET, 2010 (julio-446), 11 - DJ, 2010/09/01, 2370.
- (285) CSJN, 2010/06/15, “Administración Federal de Ingresos Públicos c. Intercorp S.R.L.”, IMP, 2010-8, 155 - PET, 2010 (julio-446), 10 - LA LEY, 2010-D, 65, con nota de CORTE, ARÍSTIDES HORACIO M.; BELLORINI, JOSÉ I.; FOLCO, CARLOS MARÍA; VIDAL QUERA, GASTÓN; LA LEY, 2010-D, 224, con nota de SPISSO, RODOLFO S.; DJ, 2010/09/08, 2441. Cita Online: AR/JUR/24256/2010.
- (286) CSJN, 2010/05/19, “González, Martín Nicolás c. Polimat S.A. y otro”, LA LEY, 2010/06/08, 7.
- (287) LINARES, JUAN FRANCISCO, Razonabilidad de las leyes, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1970.
- (288) MARCHEVSKY, RUBÉN, Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral, Ed. Macchi, p. 52. Menciona el autor jurisprudencia que avala su postura: CNCom., sala B, 1983/06/24, “Talleres Metalúrgicos Navales Argentinos”; de la misma sala, 1984/03/21, “Metalúrgica Palpala S.A.” y sala A, 1984/05/31, “Casa Anaranjada S.A.”.
- (289) TFiscal de la Nación, sala A, 2007/12/25, “Sefag SAIC”, IMP, 2008-13 (julio), 1116, Cita Online: AR/JUR/10082/2007; ídem, sala C, 2000/09/27, “Ruster S.A. s/ quiebra s/apelación IVA”.
- (290) CNContenciosoadministrativo Fed., sala III, 2001/12/06, “Cep S.A.”, PET N° 259, Cita Online: AR/JUR/3447/2001.
- (291) CSJN, 1986/11/13, “Equipos Hidráulicos, S. R. L.”, LA LEY, 1987-A, 680 - IMP, 1987-A, 764.
- (292) FENOCHIETTO, RICARDO, Impuesto al Valor Agregado. Análisis económico, técnico y jurídico, Ed. La Ley, p. 911.
- (293) MARCHEVSKY, RUBÉN, ob. cit., p. 708.
- (294) OKLANDER, JUAN, Quitas concursales y contractuales. Su tratamiento impositivo, IMP. t. LVII, Ed. La Ley, Buenos Aires.
- (295) Dictamen AFIP (DAL) 53/99, Bol. (AFIP) 1999/12/30.
- (296) Ver MARCHEVSKY, RUBÉN, Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral, Ed. Macchi, p. 711. Sostiene el autor que no existen diferencias conceptuales entre una quita por refinanciación y una quita motivada en procesos concursales, y que en definitiva se trata sólo de alcanzar el valor agregado, cuestión que no debiera afectarse por la aplicación analógica de otras leyes.

- (297) Procurador del Tesoro de la Nación Dictamen 48/2006, Buenos Aires, 28 de febrero de 2006, Expte. N° 01-3059996/03 (N° de origen: 251291/03. Ex Ministerio de Economía - Administración Federal de Ingresos Públicos).
- (298) RICCIARDI LIMA, SEBASTIÁN, Tratamiento Impositivo de las Quitas Concursales, LA LEY, 2008-C, 873.
- (299) MELZI, FLAVIA IRENE y DAMSKY BARBOSA, MARÍA CORAL, Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras, Ed. La Ley, p. 272.
- (300) MELZI, FLAVIA, Cómo alcanza el IVA a las quitas en los concursos, Infobaeprofesional.com, 2007/10/11.
- (301) MELZI, FLAVIA MELZI, ob. cit.
- (302) MARCHEVSKY, RUBÉN, ob. cit., ps. 474/475.
- (303) MELZI, FLAVIA, Cómo alcanza el IVA..., cit.
- (304) TFiscal de la Nación, sala A, 2007/06/27, “Meluk Import S.A.”, IMP, 2007- 21-1982.
- (305) TFiscal de la Nación, sala A, 2005/02/08, “Atelco S.A.”.
- (306) MARCHEVSKY, RUBÉN, ob. cit., p. 139.
- (307) TFiscal de la Nación, sala B, 1994/03/14, “Prato y Dupuy S.A”, citado por MARCHEVSKY, RUBÉN, ob. cit., p. 149.
- (308) BULIT GOÑI, ENRIQUE G., Impuesto sobre los ingresos brutos, Ed. Depalma, p. 107.
- (309) Más adelante veremos las connotaciones del reemplazo en los textos legales de la expresión “propósito de lucro” por la de “título oneroso”.
- (310) FERNÁNDEZ, RAYMUNDO L., Desapoderamiento del fallido. Naturaleza jurídica. Distintas teorías, LA LEY, 16-119.
- (311) BULIT GOÑI, ENRIQUE, ob. cit., p. 75.
- (312) SPISSO, RODOLFO S., Derecho Constitucional Tributario, Ed. Depalma, p. 354.
- (313) Juzg. 1a Inst. en lo Civ. y Com. de Bahía Blanca Nro. 6, “Automotores San Martín s/ Pedido de Quiebra” (Expte. 87.418), confirmado por la sala II de la CCiv. y Com. de Bahía Blanca (Expte. 126.012).
- (314) MARTÍNEZ, OSCAR J., La Subasta Judicial, Ed. Platense, p. 120.
- (315) SOSA, TORIBIO E., Subasta Judicial, 2a ed., Ed. Platense, p. 250.
- (316) SOSA, TORIBIO E., ob. cit., p. 253.
- (317) CSJN, 1948/12/31, “Banco Hipotecario Nacional c. Prov. de Entre Ríos”, JA, 1949-IV-671, entre otros.
- (318) CNCom. en pleno, 1965/12/24, “Fema S.A. c. Creaciones Roy s/ quiebra”, LA LEY, 121-376.
- (319) TORNE, HÉCTOR R., El proceso verificador concursal y la ley 21.859, LA LEY, 1980-A, 928.
- (320) GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA CAMILA, Tasas Judiciales. Ley 23.898, Ed. Depalma, p. 41.
- (321) MORELLO, AUGUSTO y otros, Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación. Comentados y Anotados, Ed. Platense, t. VIII, p. 286; CÁMARA, HÉCTOR, El Concurso Preventivo y la Quiebra, Ed. Depalma, 1978, v. I, p. 75; ROUILLON, ADOLFO, Apuntes sobre el recurso de revisión. Con especial referencia al tema de la legitimación activa y pasiva, JA, 1987-III-691.
- (322) TONÓN, ANTONIO, Derecho Concursal. Instituciones Generales, Ed. Depalma, 1988, p. 267.
- (323) CCiv. y Com. Bahía Blanca, sala I, 2000/06/01, “Ruiz Eduardo M. s/ Inc. de Rev. en Belloso M. s/Concurso Preventivo”, Expte. 108.553, L.I. 87, N° O.329.
- (324) CCiv. y Com. Bahía Blanca, sala II, 2002/12/17, “Alfonsi y Moretti (Sociedad de Hecho) s/ Incidente de Revisión en autos: ‘Blajackis Alejandra s/Concurso Preventivo’”, Expte./Año: 116316; 2002 - R. Ver igualmente, 2004/09/23, “Maugeri Daniel F. s/ Incidente de Revisión en Minich A. s/ Concurso Preventivo”, Expte./Año: 123056; 2004 - I, entre muchos otros.
- (325) CSJN, “Scarcella c. Administración de Impuestos Internos”, Fallos: 179:237 (1937).
- (326) MAFFÍA, OSVALDO J., Verificación de Créditos, Ed. Zavalía, p. 264.

## Bibliografía

- ALBI, CONTRERAS, GONZÁLEZ PÁRAMO, ZUBIRI, Teoría de la Hacienda Pública, Ed. Ariel Económica.
- ALEGRIA, HÉCTOR, La llamada “prescripción concursal” (artículo 56, 6° párrafo, ley 24.522), LA LEY, 2003-B, 661; Supl. Concursos y Quiebras, 2003/03/14.
- ALEGRIA, HÉCTOR, La relación Fisco-concurso (Con especial referencia a la exclusión de voto del Fisco en el Acuerdo Preventivo), LA LEY, 2002-E, 648.
- ALSINA ATIENZA, Introducción al estudio de las obligaciones “propter rem”, JA, 1960-II-40, sección Doctrina.
- ALTALIBA, GERALDO, Hipótesis de incidencia tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987.
- ALTERINI, ATILIO A. y otros, Derecho de Obligaciones. Civiles y Comerciales, Ed. Abeledo-Perrot.
- ALVARADO VELLOSO, ADOLFO, Introducción al Estudio del Derecho Procesal, 1ra. parte, Ed. Rubinzal-Culzoni.
- ALLENDE, GUILLERMO y MARIANI DE VIDAL, MARINA, Los privilegios en la ley de concursos y en el Código Civil, Víctor P. de Zavalía Ed., 1974.
- ALLIX, EDGARD y LECERCLE, MARCEL, L'impôt sur le revenue, Ed. Rousseau y Cie., París, 1926.
- ARGERI, SAÚL, A., La quiebra y demás procesos concursales, Ed. Platense.
- BARBIERI, PABLO C., Nuevo régimen de concursos y quiebras. Ley 24.522, Ed. Universidad, 1995.
- BARREIRO, MARCELO G. y LORENTE, JAVIER A., Estudios de Derecho Concursal, en homenaje a Guillermo Mosso, Ed. Ad-Hoc.
- BIELSA, RAFAEL, Derecho Administrativo, 5ª ed., t. II.
- BIELSA, RAFAEL, Derecho Administrativo, t. V, 6ª ed., Buenos Aires.
- BILBAO ESTRADA, IÑAKI, El dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y los métodos alternativos de resolución de conflictos (técnicas convencionales, arbitraje, conciliación, mediación, etc.), Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT) 2004 (julio-septiembre), 1411.
- BORDA, GUILLERMO A., Tratado de Derecho Civil, vol. II, Contratos, Ed. Perrot, Buenos Aires.
- BORDA, GUILLERMO A., Tratado de Derecho Civil, t. I, Derechos Reales, Ed. Perrot, Buenos Aires.
- BOSCH, JORGE TRISTÁN, Tribunales Judiciales o Tribunales Administrativos para Juzgar a la Administración Pública, Buenos Aires, 1951.
- BRUNETTI, ANTONIO, Tratado del Derecho de las Sociedades, Uteha, Buenos Aires, 1960.
- BULIT GOÑI, ENRIQUE G., Impuesto sobre los ingresos brutos, Ed. Depalma.
- CÁMARA, HÉCTOR, El Concurso Preventivo y la Quiebra, v. I, Ed. Depalma, 1978.
- CASADÍO MARTÍNEZ, CLAUDIO ALFREDO, Insinuación al pasivo concursal, 2001, Astrea.
- CASADÍO MARTÍNEZ, CLAUDIO ALFREDO, Separación de la administración del concursado durante el “desapoderamiento atenuadísimo”, LA LEY, 2009-F, 16.
- CASÁS, JOSÉ OSVALDO, El principio de Igualdad en el Estatuto del Contribuyente, en Rev. Latinoamericana de Derecho Tributario, 1997.
- CASÁS, JOSÉ OSVALDO, Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.
- CASÁS, JOSÉ OSVALDO, Presión Fiscal e Inconstitucionalidad, Ed. Depalma.
- COMISIÓN DE ENLACE AFIP-DGI/CPCECAB, reunión del 2007/11/21, La Ley, Práctica Profesional, 2008-82, 101.
- CORDEIRO ALVAREZ, ERNESTO, Tratado de los Privilegios, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1969.
- CHIRINOS, BERNABÉ LINO, Tratado de la Seguridad Social, t. II, Ed. La Ley.
- D'ANGELO, ARMANDO M., Síndico Concursal: Responsabilidades Fiscales. Nuevas formalidades a su cargo, DSE, mayo 2000.
- DASSO, ARIEL A., Abuso de derecho, cramdown y exclusión de voto. Derecho Concursal Argentino e Iberoamericano, V Congreso Argentino de Derecho Concursal. III Congreso Iberoamericano de la Insolvencia, Ed. Ad Hoc, t. II.
- DRUCAROFF AGUIAR, ALEJANDRO, Los efectos novatorios del acuerdo preventivo respecto de una hipoteca constituida por un tercero, Supl. Concursos y Quiebras, La Ley, octubre de 2008, p. 53.
- ENAUDI, LUIGI, La terra e l'imposta, en Annali di Economia de Universidad Bocconi, Milano, 1924.

- ETMAN, GUSTAVO E. L., Finalización Transaccional del Conflicto Tributario, *Doctrina Tributaria Errepar*, t. XXX, p. 515, junio 2009.
- FASSI, SANTIAGO y GEBHARDT, MARCELO, Concursos y quiebras, Ed. Astrea, 5ª ed. actualizada, 1996.
- FENOCHIETTO, RICARDO, Impuesto al Valor Agregado. Análisis económico, técnico y jurídico, Ed. La Ley.
- FERNÁNDEZ, LUIS OMAR, El objeto del impuesto a las ganancias y los enriquecimientos a título gratuito, *La Ley Práctica Profesional* 2008- 79, 1.
- FERNÁNDEZ, LUIS OMAR, Impuesto a las Ganancias, Ed. La Ley.
- FERNÁNDEZ, RAYMUNDO L., Desapoderamiento del fallido. Naturaleza jurídica. Distintas teorías, *LA LEY*, 16-119.
- FISSORE, DIEGO, Prueba del crédito fiscal en los concursos. Eficacia de la Liquidación de deuda. Un criterio que debiera modificarse, *LLBA*, Año 11, N° 1, febrero de 2004, p. 38.
- FREYTES, ROBERTO, Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Sociedades Anónimas, *Derecho Fiscal*, 319, 1978-725.
- GALLARDO, VALERIA y MAJCHRZAK, MÓNICA, Los contribuyentes en concurso preventivo y la liquidación del impuesto a las ganancias, *IMP*, 2003-B, 1967.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A., El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario, Ed. Depalma, 1967.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A., La Autonomía del Derecho Tributario, Ed. Depalma.
- GARCÍA MARTÍNEZ, FRANCISCO, El Concordato y la Quiebra en el Derecho Argentino y Comparado, t. I, Ed. Ateneo, Buenos Aires, 1940.
- GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, Derecho Tributario, t. I, Ed. Depalma.
- GEBHARDT, JORGE, El impuesto a la ganancia mínima presunta y las modificaciones al impuesto sobre los bienes personales, en *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*, Ed. Errepar, 1999.
- GÈNY, FRANÇOIS, Le particularisme du droit fiscal, en *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, 1931.
- GIANNINI, A. D., Instituciones del Derecho Tributario, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1957.
- GIOVANI Lo CASCIO, Il concordato preventivo. Teoría e pratica del diritto, Giuffrè Editore, Milano, 1979.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA C., Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ed. Depalma.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA C., Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Ed. Abeledo-Perrot.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA C., Tasas Judiciales. Ley 23.898, Ed. Depalma.
- GRECCO, CARLOS, El silencio de la administración, *LA LEY*, 1980-C, 771.
- GRISPO, JORGE D., Tratado sobre la ley de concursos y quiebras, Ed. Ad- Hoc, Buenos Aires, t. 1.
- GRISPO, JORGE DANIEL, Tratado sobre la Ley de Concursos y Quiebras, ts. I y III, Ed. Ad-Hoc, 1999.
- HEREDIA, PABLO, Tratado Exegético de Derecho Concursal, ts. I y II, Ed. Abaco.
- HIGHTON, ELENA I., Cuestión de privilegios en el juicio ejecutivo con especial referencia al privilegio del Fisco (Nueva interpretación teórica y funcionamiento práctico), *ED*, 114-962.
- HIGHTON, ELENA I., Juicio Hipotecario, t. III.
- JARACH, DINO, Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Liceo Profesional CIMA.
- JARACH, DINO, El hecho imponible, Ed. Abeledo-Perrot.
- JARACH, DINO, En torno al principio de la capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario, en *Estudios de Derecho Tributario*, Ed. Cima, Buenos Aires, 1998.
- JARACH, DINO, Finanzas públicas y derecho tributario, Ed. Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1999.
- JUNYENT BAS, FRANCISCO e IZQUIERDO, SILVINA, Exclusión o categorización diferenciada de la A.F.I.P., *LA LEY*, 2008-A, 149 - Derecho Comercial - Concursos y Quiebras - Doctrinas Esenciales II, 951.
- JUNYENT BAS, FRANCISCO y MOLINA SANDOVAL, CARLOS, Reforma de la Ley de Concursos y Quiebras, Ed. Lexis Nexis.

- KALEMKERIAN, FERNANDO CARLOS, La Responsabilidad Solidaria de los Representantes de Personas Jurídicas y el Concurso Preventivo o Quiebra del Contribuyente, IMP, Nro. 8, p. 633.
- KELSEN, HANS, ¿Qué es la Justicia?, Ed. Ariel.
- KEMELMAJER DE CARLUCCI, AÍDA, Los Privilegios en el Proceso Concursal, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1975.
- LINARES, JUAN FRANCISCO, Razonabilidad de las leyes, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1970.
- LOIZA, FABIÁN Hay prescripción liberatoria de las verificaciones tardías en la quiebra?, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2003.
- LORENTE, JAVIER ARMANDO, Nueva Ley de Concursos y Quiebras, Ed. Gowa.
- LORENZETTI, RICARDO, Tratado de los Contratos, Ed. Rubinzal Culzoni, t. III.
- LUQUI, JUAN CARLOS, La Obligación Tributaria, Ed. Depalma.
- LLAMBÍAS, JORGE JOAQUÍN, Tratado de Derecho Civil. Parte General, t. III, Abeledo-Perrot.
- MAFFÍA, OSVALDO J., El no logrado régimen de exclusiones sobre votación de la propuesta de acuerdo preventivo, LA LEY, 1996-E, 745.
- MAFFÍA, OSVALDO J., Nuevo maltrato a la sindicatura y el complejo tema de las “partes” en el concurso”, LA LEY, 2007-B, 1302.
- MAFFIA, OSVALDO, Verificación de Créditos, Ed. Víctor P. de Zavalía, 1982.
- MAIRAL, HÉCTOR, Control Judicial de la Administración Pública, vol. I, Ed. Depalma, 1984.
- MALVESTITI, DANIEL, La opinión de la Corte Suprema sobre los responsables solidarios y una particular visión acerca de la procedencia de la determinación simultánea respecto de los mismos, IMP-2004-B, 1995.
- MARCHEVSKY, RUBÉN, Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral, Ed. Macchi.
- MARTÍN, JOSÉ MARÍA, p. 264. Derecho Tributario Argentino, Ed. CIMA,
- MARTÍNEZ, FRANCISCO, El privilegio fiscal, Derecho Fiscal, vol. XIII, p. 361.
- MARTÍNEZ, OSCAR J., La Subasta Judicial, Ed. Platense.
- MAZA, ALBERTO JOSÉ y LORENTE, JAVIER ARMANDO, Créditos Laborales en los Concursos, Ed. Astrea.
- MELZI, FLAVIA IRENE, La responsabilidad solidaria en materia tributaria del síndico concursal, a la luz de la reforma de la ley 26.044, IMP, 2005-17, 2278.
- MELZI, FLAVIA IRENE, Cómo alcanza el IVA a las quitas en los concursos, Infobaeprofesional.com, 2007/10/11.
- MELZI, FLAVIA IRENE y DAMSKY BARBOSA, MARÍA CORAL, Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras, Ed. La Ley.
- MOGLIA CLAPS, GUILLERMO, Nuevamente en torno al problema de la disolución de la sociedad por quiebra, LA LEY, 1990-A, 400.
- MOISSET DE ESPANÉS, Interrupción de la prescripción por demanda”, Imprenta de la Univ. Nacional, Córdoba, 1968
- MOLINARIO, ALBERTO D., Los privilegios en el derecho civil argentino, “Librería Jurídica”. Valerio Abeledo Ed., Buenos Aires, 1941.
- MORELLO, AUGUSTO y otros, Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación. Comentados y Anotados, t. VIII, Ed. Platense.
- MORIONDO, ALBERTO A. y GUILMINELLI, RICARDO L., ponencia Autorización de los acreedores para demandar, en Derecho concursal argentino e iberoamericano, Ed. Ad-Hoc, 1997.
- Mosso, GUILLERMO G., Los créditos fiscales y su influencia en la obtención del acuerdo preventivo, Revista de Doctrina Societaria, Errepar, t. XII, N° 155, noviembre 2000.
- MUNNE, RAÚL, Verificación de créditos fiscales, JA, 1996-III-923.
- OKLANDER, JUAN, Quitas concursales y contractuales. Su tratamiento impositivo, IMP, 1999-A, 934.
- PARERA, MARINA INÉS, 75° Aniversario de la ley N° 11.683, Edicon, Capítulo XV.
- PLINER, ADOLFO, La personalidad de la sucesión, de la masa de acreedores en la quiebra y de la masa de debeduristas, Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones, 1968, t. I, p. 44.
- PONSSA, ROBERTO, Doctrina General de los Privilegios, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1951.
- PROVINCIALI, RENZO, Tratado de derecho de quiebras con adiciones de derecho español, vol. I, por RAMÍREZ, JOSÉ A., Ed. Nauta, Barcelona.
- QUINTANA FERREYRA, Concursos, Ed. Astrea.
- RAIMONDI, CARLOS A. y ATCHABAIA, ADOLFO, El impuesto a las ganancias, Ed. La Ley.

- REBOUD, P., Principios de Economía Política, t. I, Ed. Dalloz.
- REIG, ENRIQUE JORGE, Estudio Teórico Práctico de la ley Argentina sobre Impuesto a las Ganancias, Ed. Macchi.
- RIBICHINI, GUILLERMO EMILIO, Novación concursal y subsistencia de las garantías, LL Litoral, 2001-905.
- RICCIARDI LIMA, SEBASTIÁN, Tratamiento Impositivo de las Quitas Concursales, LA LEY, 2008-C, 873.
- RICHARD, EFRAÍN HUGO, Legitimación para votar el acuerdo concursal. ¿Negocio Colegial Colectivo?, LA LEY, 2006-B, 894.
- RIVERA, JULIO CÉSAR, Instituciones de Derecho Concursal, ts. I y II, Ed. Rubinzal-Culzoni.
- RIVERA, JULIO CÉSAR, La eficacia de la cosa juzgada material ante los juicios concursales, LA LEY, 1998-C, 1355.
- ROUILLON, ADOLFO, Apuntes sobre el recurso de revisión. Con especial referencia al tema de la legitimación activa y pasiva, JA, 1987-III-691.
- RUBÍN, MIGUEL E., Los privilegios en la reforma de la ley 24.522, LA LEY, 1996-B, 920.
- SALVAT, RAYMUNDO M., Tratado de Derecho Civil Argentino, Derechos Reales, t. 4, act. ARGAÑARÁS, MANUEL.
- SALVAT, RAYMUNDO, Tratado de Derecho Civil Argentino, t. II, N° 2962.
- SATTI, SALVATORE, Instituciones del Derecho de Quiebra, Eds. Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1951. Traducción y notas de derecho argentino por FONTANARROSA, RODOLFO O.
- SEGAL, RUBÉN, Sindicatura Concursal, Ed. Depalma.
- SOSA, TORIBIO E., Subasta Judicial, 2a ed., Ed. Platense.
- SPISSO, RODOLFO R., Derecho Constitucional Tributario, Ed. Depalma.
- SPISSO, RODOLFO, El principio de capacidad contributiva, en Derecho Tributario, t. IX, p. 289.
- SPISSO, RODOLFO, Prescripción del Impuesto a las Actividades Lucrativas, IMP, XXVII-498.
- SPOTA, ALBERTO G., El privilegio del Fisco y de la municipalidad por impuestos o tasas. Media además un privilegio general administrativo sobre el inmueble afectado por esas contribuciones públicas?, JA, 69- 650.
- SPOTA, ALBERTO G., Instituciones de Derecho Civil, vol. VIII, Contratos, Ed. Depalma.
- SPOTA, ALBERTO G., Tratado de Derecho Civil, t. X, Depalma, 1988.
- STEMPELS, HUGO J., Ponencia presentada al III Congreso Argentino de Derecho Concursal y I Congreso Iberoamericano sobre la Insolvencia, publicada en Derecho Concursal Argentino e Iberoamericano, t. I, Ad-Hoc, 1997.
- TARSITANO, ALBERTO, El principio de capacidad contributiva, en Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Ed. Depalma, 1994.
- THALLER, Creancier de la masse et creancier dans la masse, Revenue Critique de législation et juris, 1881.
- THALLER, Traité élémentaire de droit commercial, N° 1804.
- TONÓN, ANTONIO, Derecho Concursal. Instituciones Generales, Ed. Depalma, 1988.
- TORNE, HÉCTOR R., El proceso verificador concursal y la ley 21.859, LA LEY, 1980-A, 928.
- TORRES DE CRUELLS, FRANCISCO, La suspensión de pagos, Bosch Casa Editorial, Barcelona.
- TRIGO REPRESAS, FÉLIX, Dispensa de la prescripción por existencia de un impedimento legal o jurídico, LA LEY, 2006-F, 605.
- TROTABAS, LOUIS, Essais sur le droit fiscal, en Revue de Science et Legislation Financiere, 1928.
- TRUFFAT, DANIEL, Despedida a la taxatividad del art. 45 de la LCQ ma non troppo, ED, del 2005/06/27.
- VALDÉS COSTA, RAMÓN, Curso de Derecho Tributario, 2a ed., Ed. Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid, 1996.
- VASIER, LIDIA, Algo más sobre la recomposición patrimonial en el concurso preventivo, LA LEY, 2004-A, 552.
- VILLEGAS, HÉCTOR B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Depalma, 1999.
- VILLOLDO, JUAN M., La inexigibilidad del crédito por autónomos, LLBA, 2009 (mayo), 357.
- VILLOLDO, JUAN M., Plan de facilidades para deudores concursados. Lamentablemente el Fisco sigue siendo un acreedor especial, Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.), Crónica Tributaria, t. X, septiembre 2004.

- VÍTOLO, ALFREDO M., Eventual nulidad de las disposiciones impositivas de la ley de Emergencia Económica, LA LEY, 1989-E, 989.
- VÍTOLO, DANIEL ROQUE, Desaciertos en materia concursal: la ley 22.086, LA LEY, 2006-C, 1133.
- VIVANTE, CESARE, Traité de droit commercial, t. II.
- YADAROLA, MAURICIO, Calificación del crédito proveniente de costas judiciales contra la masa fallida y oportunidad en que puede hacerse efectivo, en Homenaje a Yadarola, Córdoba, Univ. Nac. de Córdoba, 1963, t. II; JA, 61-735.
- ZALDIVAR, CLAUDIO y otros, Cuadernos de Derecho Societario, vol. IV.
- ZUNINO, OSVALDO, Sociedades Comerciales. Disolución y Liquidación, t. II, Ed. Astrea.

