

Universidad Austral

Especialización en Derecho Tributario

***“EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO CONCURSAL
COMO INTERDISCIPLINA. LA NECESIDAD DE INTERPRETAR E
INTEGRAR AMBAS MATERIAS”***

Por LUCIA SPAGNOLO

Directora de Tesina: Dra. Susy Bello Knoll

-Promoción 2008-

Índice

INTRODUCCION Y PLANTEO DEL TEMA.....	4
I.- LA OBLIGACION FISCAL FRENTE AL CONCURSO PREVENTIVO DEL DEUDOR.....	6
1.- MODELOS LEGISLATIVOS Y PROYECTOS.....	6
1.1. El modelo del Bankruptcy Code.....	6
1.2.- El sistema concursal argentino y los proyectos fiscalistas.....	7
2.- LA VERIFICACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. ASPECTOS GENERALES.....	8
3.- LA PRUEBA DE LA CAUSA DEL CRÉDITO FISCAL.....	9
3.1.- El valor del certificado de deuda frente al concurso.....	9
3.2.- El modelo indiciario y presuntivo fijado por la ley 11.683.....	9
3.3.- Conclusiones sobre el tema.....	14
4.- LA MORIGERACIÓN DE INTERESES.....	14
4.1.-Doctrina y jurisprudencia.....	14
4.2.-Conclusiones sobre el tema.....	15
5.- EL CONCURSO PREVENTIVO Y EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA”.....	15
5.1.- Planteo del tema.....	16
5.2.- La Prescripción Tributaria ordinaria.....	16
5.2.1.- Normativas encontradas: Normas tributarias versus Código Civil.....	16
5.2.2.- Jurisprudencia contradictoria.....	17
5.2.3.- Los términos del conflicto normativo.....	19
5.3.- La Prescripción Concursal.....	19
5.3.1.- Normativa actual y fundamentos.....	19
5.3.2.- Algunos problemas que plantea la prescripción concursal.....	20
5.4.- El Conflicto entre la Prescripción Tributaria y la Concursal.....	21
5.4.1.- Doctrina y jurisprudencia “concursalista”.....	21
5.4.2.- La jurisprudencia “tributarista”.....	22
5.5.- Conclusiones sobre el tema.....	23
6.- EL SUPERPRIVILEGIO DE LOS CREDITOS ADUANEROS EN CASO DE CONCURSO.....	24
6.1.- Introducción.....	24
6.2. Situación fáctica del fallo seleccionado.....	25
6.3.- Cuestiones en debate.....	27
6.3.1. Naturaleza jurídica de las sanciones o infracciones aduaneras.....	28
6.3.2. Verificación de créditos.....	30
6.3.3. Régimen obligatorio para todos los acreedores, sin distinción de tipología: 31	
6.4. Conclusiones sobre el tema.....	34
II.- EFECTOS DE LA SITUACION CONCURSAL SOBRE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	36
1.- LA SETENCIA VERIFICATORIA Y SU INCIDENCIA SOBRE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA.....	36
1.1.- Planteo del tema:.....	36
1.2.- Naturaleza de la obligación tributaria.....	37
1.3.- Determinación de la obligación tributaria.....	38
1.4.-Tipificación del ilícito tributario.....	38

1.5.- Ley Penal Tributaria.....	40
1.6.- Visión concursal en materia de cosa juzgada.....	41
1.6.1.- La revisión de la determinación fiscal (cosa juzgada administrativa) en sede concursal.....	41
1.6.2. La cosa juzgada concursal.....	42
1.6.3.- Efectos extra concursales de la cosa juzgada concursal.....	43
1.6.4.- Efectos de la declaración judicial de inadmisibilidad del crédito.....	43
1.7.- El argumento que distingue la “existencia” de la “exigibilidad”.....	44
1.8.- El artículo 1105 del Código Civil.....	45
1.9.- Conclusiones sobre el tema.....	45
2.- EFECTOS DE LA NOVACION CONCURSAL SOBRE LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL CONCURSADO.....	46
2.1.- Planteo del tema:.....	46
2.2.- Breves consideraciones conceptuales.....	47
2.2.1.- La normativa concursal.....	47
2.2.2. Renta o ganancia.....	48
2.3. El tratamiento de las rentas obtenidas por la quita concursal. El art. 30 del Decreto Reglamentario 1344/98.....	48
2.3.1 Decreto 2340/2002.....	50
2.3.2 Interpretaciones doctrinarias de imputación del tributo.....	51
2.4.- Nuestra opinión respecto a la exigibilidad y el momento de imputación.....	53
2.5. Ganancia determinada previo a la homologación. Facultad de la concursada de compensar quebrantos.....	54
2.6. Conclusiones sobre el tema.....	57
III.- LOS CRITERIOS DE PREVALENCIA ENTRE TRIBUTACION Y CONCURSOS.....	57
IV.- CONCLUSIONES GENERALES.....	58
BIBLIOGRAFÍA.....	60
JURISPRUDENCIA CONSULTADA.....	63

INTRODUCCION Y PLANTEO DEL TEMA.

Cuando el contribuyente se presenta en concurso preventivo los derechos del Fisco aparecen condicionados o subordinados a determinadas reglas impuestas por el Derecho Concursal y por los procedimientos de los tribunales de esa materia.

Así, el Fisco tiene la carga de presentarse a verificar su crédito en ciertos plazos, debe probar la “causa” de la obligación tributaria que pretende hacer valer, los intereses fiscales quedan sometidos a la apreciación de los jueces concursales y entra a jugar un nuevo plazo de prescripción: el de dos años del artículo 56 de la ley de concursos y quiebras 24.522.

Diversa es la situación de los créditos aduaneros que la ley declara susceptibles de ser percibidos directamente por la Aduana ejecutando los bienes en cuestión sin intervención previa del juez concursal, lo que quebraría la regla general de igualdad de trato a los acreedores.

Paralelamente se plantea la cuestión de los efectos del procedimiento concursal sobre la situación tributaria. En particular se controvierten los efectos de la cosa juzgada de la sentencia verificatoria sobre la acción penal tributaria y los efectos de la novación concursal sobre el impuesto a las ganancias que debería abonar el deudor concursado.

De lo señalado resulta la existencia de un área de interdisciplina, entre el Derecho Tributario y el Derecho Concursal, donde no hay coincidencia doctrinaria ni jurisprudencial sobre las diversas soluciones aplicables en los casos de conflicto normativo.

Ello se agrava por tratarse de materias sujetas a la aplicación e interpretación de profesionales de diversas especialidades y de organismos administrativos y tribunales distintos, cada uno con sus propias tradiciones forenses y criterios consolidados en el tiempo.

El objetivo de este trabajo es el de evidenciar los puntos de conflicto más usuales o más significativos y, además, el de aportar algunas reflexiones que

sirvan para una construcción consistente de lo que alguna vez denominamos el Derecho Tributario Concursal¹.

Dicha construcción tiene que hacerse cargo de ciertas equivalencias en los criterios de prelación entre las dos disciplinas en tanto las dos tienen pretensiones de constituir “ley especial”, atender a “fines generales”, ser, según el caso, “posteriores”, poseer “autonomía” y presentar naturaleza “federal”.-

En cuanto al referido Derecho Tributario Concursal, sus contenidos podrían abarcar una amplia gama de cuestiones interdisciplinarias agrupables en varios items temáticos como son los siguientes:

- a) la situación del Fisco como acreedor concursal,
- b) las consecuencias fiscales del concurso preventivo y los sujetos involucrados (tasa de justicia, ganancia para el deudor, deducciones para incobrables,
- c) las consecuencias penales tributarias de los concursos,
- d) los deberes fiscales del síndico,
- e) otras cuestiones como la del Fisco frente a las nuevas figuras del concurso en caso de agrupamiento, concurso del garante y acuerdo preventivo extrajudicial.

En el presente trabajo abordamos solo algunas de dichas cuestiones a partir de dos ejes que, de algún modo, implican las dos caras de una misma moneda.

En primer lugar, la determinación de cuál es la suerte de la obligación tributaria cuando el deudor se presenta en concurso preventivo, abordando los problemas de la verificación, intereses, prescripción y privilegio aduanero.

Y, en segundo término, una vez que el concurso tuvo lugar, cómo se proyectan sus efectos sobre dos instituciones propias del derecho tributario: la acción penal tributaria y el impuesto a las ganancias.

¹ FAVIER DUBOIS, Eduardo M. y SPAGNOLO, Lucía, “Sentencia de verificación concursal” (vs. Libre investigación en materia penal tributaria, a propósito del caso “Muller”) en Revista de Derecho Procesal, Santa Fe, Mayo de 2008 Editorial Rubinzal Culzoni, Tomo II, pág. 307.

I.- LA OBLIGACION FISCAL FRENTE AL CONCURSO PREVENTIVO DEL DEUDOR.

1.- MODELOS LEGISLATIVOS Y PROYECTOS.

1.1. El modelo del Bankruptcy Code.

Con carácter comparativo cabe hacer referencia a la regulación de las obligaciones fiscales prevista en el Bankruptcy Code² de los Estados Unidos de América, en el entendimiento que dicha legislación detenta los mas novísimos institutos del concurso.

El sistema, que es atendido por Jueces federales, tiene por finalidad la “tutela del crédito” y está basado en dos pilares fundamentales. El primero de ellos es la buena fe que debe primar en el deudor al solicitar la apertura del concurso preventivo o su propia quiebra. El segundo pilar que se conjuga con el anterior es la punibilidad de alto impacto sobre aquellos deudores que falseen sus declaraciones juradas. Ergo el deudor que en forma deliberada oculta datos en sus declaración jurada –en el momento de hacer saber al Juez del Concurso la información determinada para la apertura del proceso-, tendrá consecuencias punitivas de elevada implicancia- y como consecuencia de ello puede ser privado de su libertad personal. Es decir en Estados Unidos de América, el sistema preventivo funciona de tal manera que quien oculta –por ejemplo-, el crédito que tiene el Fisco, sabe indefectiblemente que pone en riesgo su libertad personal.

Asimismo cabe resaltar que el Fisco no debe verificar el crédito si constata que la declaración jurada de la deudora es correcta con los registros establecidos en dicho organismo. No obstante si éste considera que el crédito declarado por el concursado es menor al que se le adeuda tiene un status de objeción ante el Juez del concurso a los fines de dilucidar dicha disputa.

En tal caso quien dirime la cuestión en forma definitiva será el juez como verdadero director del proceso.

Por último cabe destacar que el instituto del “discharge” (descargo), que opera un tiempo después de la quiebra para liberar al deudor de las obligaciones

² Ley de Bacarrotas.

anteriores respecto del nuevo patrimonio que adquiriera, en procura de su nuevo comienzo (“fresh start”), no alcanza a las deudas fiscales³.

De ello cabe concluir que la obligación tributaria no solo no tiene una prescripción específica en Estados Unidos de América, sino que se trata de una deuda no susceptible de ser “descargada” por el deudor.

1.2.- El sistema concursal argentino y los proyectos fiscalistas.

En el sistema concursal argentino, que hoy resulta de la ley 24.522 con las reformas de las leyes 25.589 y 26.086, la “tutela del crédito” no es absoluta sino que debe armonizarse con otras tutelas tales como las relativas a “la empresa”, “los trabajadores”, y “el interés público concursal”.

Los créditos fiscales gozan de determinada protección, resultante del sistema de privilegios generales y especiales, pero están incluidos en el “descargo” que tiene lugar un año después de la quiebra.

Igualmente, los créditos fiscales pueden ser cuestionados en los procesos de verificación declarándose, en mucho casos, insuficiente por unilateral o meramente presuncional el “certificado de deuda fiscal”, ante la necesidad de probar “la causa” en interés de la totalidad de los acreedores.

También en algunos casos los jueces reducen las tasas de interés dispuestas por el Fisco⁴.

O sea que en materia de jurisprudencia la situación de la verificación y alcances de los créditos fiscales está controvertida.

Sin embargo, hay una evidente presión a través del Poder Ejecutivo Nacional para variar tal situación.

³ LORENTE, Javier A. “La Ley de Quiebras Norteamericana: Panorama General con Referencia a la Ley Argentina”. Editorial Errepar Nro. 101 TXV. PP. 843.

⁴CNCOM, Sala A “Faldeleres S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de Revisión (AFIP - DGI) –04/04/2007. Se dice: “No puede cohonestarse que se recurra a mecanismos de capitalización (anatocismo) o de tasas desmedidas (usurarias) para impulsar el cumplimiento regular de las obligaciones tributarias, dado que mecanismos de esa índole no pueden ser justificados ni aún bajo el pretexto de la utilidad para el bien común, pues no resulta admisible que el Estado, encargado de tutelar el recto proceder de los ciudadanos y su comportamiento, tenga a su favor un ‘bill de indemnidad’ para aplicar tasas que contradicen es misma finalidad, pues el primer custodio de la moralidad debe ser el propio Estado”.

En el punto cabe resaltar –previo a la sanción de la ley 24.522-, la existencia del proyecto del Ministerio de Economía, que preveía en el inc. IX. Del art. 56, que *interrumpía el inicio de los procedimientos de determinación de oficio de impuestos y recursos de la seguridad social el curso de la prescripción dispuesta en este artículo.*

Asimismo, y más recientemente, a través de un proyecto impulsado desde el Ministerio de Economía, por la ex Ministra de Economía Felisa Miceli, se intenta nuevamente buscar la optimización del recupero de los créditos fiscales, ya sea los relativos a créditos fiscales a nivel nacional, provincial, como los referidos a los entes gubernamentales⁵.

Este proyecto tiene entre otros, argumentos de índole netamente autonomista al establecer la necesaria verificación del crédito fiscal resultante de un certificado de deuda dándole valor de cosa juzgada, lo que consideramos un quiebre del equilibrio entre los intereses fiscales y el resto de intereses a contemplar.

2.- LA VERIFICACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. ASPECTOS GENERALES.

Es interesante destacar los problemas que se generan respecto de este tema fundamentalmente en cuanto hace al certificado de deuda fiscal, y su validez frente al concurso preventivo, y eventualmente la legalidad impuesta por el artículo 12 de la ley 19549.

⁵ Se aduce como argumento: a) que los edictos son publicados en forma tardía, y que además de ellos pareciera que no se individualiza en debida forma los mismos. Respecto a este último argumento resaltamos que no resiste el análisis, dado que los mismos tienen su forma para todo tipo de procesos, (procesos sucesorios, rebeldías etc.), por lo que la el Fisco debe atenerse como cualquier otra parte a la ley y su procedimiento. b) que la tasa la reducción de la tasa concursal en el fuero comercial es ilegal y arbitraria. Respecto a este entendemos que el argumento de la fijación de tasas por el Fisco, respecto a que resulta elevada a los fines de que se cumpla con el pago de Tributo en tiempo y forma, también no resiste el análisis dado que entendemos que si el deudor no paga el capital nominal por diversas razones, cuales pueden ser entre otras la excesiva presión fiscal, las tasas que fija el Fisco, además de ser arbitrarias y confiscatorias oponiéndose a lo dispuesto en art. 17 de la C.N., en el estado de crisis de la deudora, no podrá siquiera abonar el nominal, menos la tasa fijada por encima de los límites del art. 953 del Código Civil de la Nación.

También y en relación al crédito fiscal, como se imponen las costas cuando expresamente la ley concursal establece que por las verificaciones presentadas tardíamente las costas se imponen a la negligente acreedor

Por otra parte también el conflicto que se genera con los intereses fijados por resoluciones generales de la AFIP, la inconstitucionalidad de estos o no, y la morigeración que pueden efectuar los jueces comerciales cuando consideran que los fijados reglamentaria o legalmente son abusivos, confiscatorios, y desproporcionados.

Por último en materia de crédito fiscal, resaltamos la cuestión de la prescripción del crédito fiscal y la fijada en la ley 24.522 en su artículo 56, como así la determinada en la legislación civil conforme lo dispuesto en el artículo 4027 del mentado cuerpo normativo.

3.- LA PRUEBA DE LA CAUSA DEL CRÉDITO FISCAL.

3.1.- El valor del certificado de deuda frente al concurso.

Los certificados emitidos por la AFIP, gozan de presunción de legitimidad por imperio del artículo 12 de la ley 19549.

Ahora bien, ¿qué opinión nos merece la emisión por parte del organismo fiscal de boletas de deuda que no tienen causa de la obligación? (conf. artículo 32 de la Ley de Concursos y Quiebras).

Debemos ir un poco mas allá, en cuanto a materia de presunciones se trata dado que nos manejamos no en un ámbito cierto, para la determinación de deuda sino sobre la base de presunciones.

3.2.- El modelo indiciario y presuntivo fijado por la ley 11.683

El régimen tributario argentino adoptó el sistema de liquidación y determinación de los tributos, sobre la base de la propia la declaración jurada –voluntaria- del contribuyente. Es decir el contribuyente declara motus proprio los importes correspondientes a cancelar y simultáneamente paga sobre la base del hecho imponible configurado, conforme lo dispone el Art. 11 de la ley 11683. Esta autodeterminación o declaración jurada voluntaria se encuentra sujeta a control fiscal, control que determina si efectivamente el contribuyente realizó la

declaración jurada conforme lo determina la normativa y la realidad de la actividad realizada.-

El artículo 18 de la ley 11.683, y su correlación con la determinación de deuda sobre base presunta por el organismo recaudador, en la etapa de verificación y fiscalización, es de suma importancia para el tema que tratamos.

Señala Carlos M. Giuliani Fonrouge⁶ *“El régimen de la declaración del contribuyente no constituye un elemento de carácter sustancial como en otros países donde aquél pone en conocimiento de la autoridad las circunstancias o elementos de hecho para fijar el impuesto, y éste formula la liquidación e intima el pago u homologa con un acto positivo la declaración practicada por el deudor. En nuestro país el procedimiento normal consiste en la declaración y pago simultáneos, sin necesidad de aprobación ulterior. Solamente por excepción, en caso de deficiencias o errores o de omisión de la declaración, el fisco la sustituye por una determinación de oficio”*.

Ahora bien, el control de fiscalización conferido por la ley a la AFIP, reside en diversas funciones, al decir de Alejandro Altamirano⁷, *“La verificación supone varias funciones concretas y agrupadas de la Administración Tributaria tales como la de comprobación, la de investigación y la de requerir información al propio contribuyente o a terceros pues la inspección –término que utilizamos indistintamente con el de verificación- comprende la evaluación del comportamiento del contribuyente y responsable que debe ajustarse al mandato que la ley le impuso”*

En síntesis conforme lo dispone el artículo 12 de la 11683, y en atención a que las declaraciones juradas –si bien gozan de estabilidad mientras no sean impugnadas-, pueden contener errores u omisiones, el legislador le concede a la Administración la potestad para fiscalizar y verificar la corrección o no de los datos declarados. En el caso de que la conexión de datos –que puede ser indagaciones efectuadas a través de terceros, o mediante informes interconectados- por el fiscalizador (inspector del fisco designado) no coincidan con la declaración jurada en ese momento se abre el procedimiento de determinación de oficio.

⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social” Ed. Lexis Nexis Buenos Aires 5.08.2005 pag. 151.

⁷ ALTAMIRANO, Alejandro “Las facultades de Inspección y Verificación de la Obligación Tributaria” Ed, Pro manuscrito para la EDT Facultad de Derecho U.A.

Este procedimiento es otra forma de liquidar los tributos. Es precisamente en este estadio en que entran a interconectarse las presunciones y las ficciones. No obstante y a simple título descriptivo, no podemos dejar de mencionar la existencia de límites constitucionales a las facultades fiscalizadoras y verificantes del Fisco –derecho a la intimidad, secreto de correspondencia, inviolabilidad de domicilio, derecho a no declarar contra si mismo- y legales – Secreto fiscal (art. 101 Ley de Procedimiento Tributario), Secreto Bancario (artículo 39 Ley 21.526), Secreto profesional, Secreto del protocolo notarial- a las facultades de verificación y fiscalización de los organismos recaudadores. Tengamos presente que el Fisco al solicitar información a terceros no puede en forma omnimoda imponer sus requerimientos a cualquier costo, sino que si bien la ley le otorga ciertos privilegios a los fines de munirse de información para su cometido, esas preferencias otorgadas deben ser interpretadas en forma absolutamente restringidas, de manera tal que la excepción no se convierta en regla. Y así lo ha resuelto la Corte: *“Las normas que crean privilegios deben ser interpretadas restrictivamente para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en regla general, ya que tal calificación debe atribuirse a la establecida en la ley 21.526 al excluir ciertas actividades financieras del control directo de los fiscos, quedando limitado su ejercicio a través del sistema de informaciones, salvo en los supuestos expresamente contemplados en que se releva a las entidades del deber de reserva*⁸.

Ahora bien en cuanto a la liquidación de deuda determinada de oficio, la Administración puede estimar la misma sobre dos vías procedimentales de ejercicio de detección respecto de la inconsistencia de la declaración jurada efectuada.

La primera de ellas es la determinación de oficio sobre base cierta la que consiste en contrastar la declaración jurada sobre la base de libros contables y registros contables, fijándose las diferencias en su caso por el impuesto omitido.

La otra vía es la determinación de impuestos sobre base presunta. En este caso el Fisco –a través de su fiscalizador-, no puede avanzar en la

⁸ C.SJ.N “Banco de Londres y América del Sud c. Dirección Provincial de Rentas. 01.01.80 ED T. 302, p. 1116.

investigación porque el registro no existe o la documentación no es fehaciente de modo tal que se obstaculiza la verificación de los errores u omisiones del contribuyente, por lo que el legislador le otorga la facultad al Fisco de determinar la liquidación sobre base presunta, de modo tal que se acerque al mayor grado de certeza.

Es en la etapa de verificación y fiscalización en la cual entran a jugar las presunciones, concepto que puede sintetizarse en que a partir de un hecho probado –cierto y real-, carga probatoria que tiene el Fisco, éste aplica la regla empírica para superar otro acto que no puede probar.

En este caso la doctrina tributarista aplica las presunciones conceptualizadas en el artículo 163 inc. 5 del Código Procesal Civil y Comercial.⁹ De esta norma se extrae que pueden generar convicción en el juzgador como pruebas para dictar su fallo. Al respecto la jurisprudencia ha entendido que “La sana crítica no se cierra en límites abstractos y tampoco viabiliza la discrecionalidad absoluta del juzgador sino que es consecuencia de un ordenamiento integrado en el cual se conectan los hechos y las pruebas aportadas para llegar al derecho aplicable, es decir, son normas de lógica insertas en el cauce jurídico¹⁰.”

3.3.-La doctrina concursalista.

Afirma la doctrina civil¹¹ que “...*la sentencia puede fundarse exclusivamente en presunciones cuando hubiese imposibilidad de obtener otra prueba, en tal sentido cuando el demandado no colabora en la producción de prueba a los fines de realizar una pericia., se presume que tiende a ocultar su contabilidad e impedir la concreción de la misma, ello genera una presunción en contra conforme lo dispuesto en el artículo. 918, 919 y 1198 del Código Civil*”.

La doctrina civilista se encarga de diferenciar correctamente el concepto de indicio y presunción. Así Alsina¹² distingue indicio de la presunción alegando que aquél es *todo rastro, vestigio, huella, circunstancia y, en general, todo*

⁹ “.. la sentencia definitiva de primera instancia deberá contener...Los fundamentos y la aplicación de la ley. Las presunciones no establecidas por la ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica”.

¹⁰ CNCom. Sala B, Fallo 15.02.1995, E.D. 163-777.

¹¹ ARAZI, Roland, ROJAS Jorge A., “Código Procesal Civil y Comercial” Comentado, Tomo II Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fé 2007, pág. 402.

¹² ALSINA, Hugo “Tratado teórico y práctico de derecho procesal civil y comercial” Tomo III, Editorial Ediar 2da. Ed. 1958. pag. 683.

hecho conocido, o debidamente comprobado, susceptible de llevarnos por vía de inferencia al conocimiento de otro hecho desconocido. Es una circunstancia que por sí sola no tiene valor alguno; en cambio, cuando se relaciona con otras y siempre que en graves, precisas y concordantes, constituyen una presunción. Por lo tanto, la presunción es la consecuencia que se obtiene por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos. (lo resaltado es nuestro).

Y la Cámara Comercial ha expuesto al respecto que la presunción cede cuando la sindicatura realiza una impugnación con suficiente fundamento, no desvirtuada por la incidentista, con prueba en contrario, hay que apartarse de la deuda determinada oficiosamente)¹³.

Y también que los tributos fijados en procedimiento de determinación de oficio con base real o presunta, configuran causa suficiente a los fines del art. 32 de la LCQ, dicha presunción puede ceder cuando se cuestione, la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley o la defensa del fallido o del síndico, en tanto las liquidaciones efectuadas por el Fisco no conciden con la realidad, ej. Pago del tributo acreditado, quedando en tal caso desvirtuada la legitimidad de la certificación¹⁴.

Sin perjuicio de ello, la Sala D, dispuso al respecto que debe verificarse el crédito de la AFIP, -a pesar de que la concursada realice cuestionamientos por duplicidad del reclamo- y que la sindicatura sostenga que la documentación acompañada no es suficiente por parte del organismo para acreditar la causa. Toda vez que no se convence al Tribunal con ello para desvirtuar la presunción de legitimidad de las boletas de deuda¹⁵. En cuanto a las costas, el principio general de quien verifica tarde debe cargar por su presentación tardía, se ha dicho que éste principio cede ante la objeción por parte de la concursada a la viabilidad del crédito pretendido. Pero cuando la verificación tardía demanda la intervención de la sindicatura, las costas deben distribuirse en el orden causado, en lo referente a los trabajos de la concursada y a cargo de la incidentista en lo relativo a la intervención de la sindicatura¹⁶.

¹³ CNCom. Sala A, "Frigorífico Yaguané S.A., s. quiebra s. inc. de revisión p. AFIP" 14.02.08.

¹⁴ Conf. Frigorífico Yaguané, op.cit. nota 30.

¹⁵ CNCom. Sala D "Emilio López S.A., s. Conc. Prev. S. inc. de revisión p. AFIP" 19.05.2008.

¹⁶ (CNCom. Sala D "Emilio López S.A., s. Conc. Prev. S. inc. de revisión p. AFIP" 19.05.2008).

3.3.- Conclusiones sobre el tema.

Entendemos que el Fisco tiene la carga de probar el crédito fiscal y que el certificado de deuda será o no suficiente teniendo en cuenta la totalidad de la situación planteada en el concurso, entre la que se cuenta las fundadas objeciones del deudor o del síndico y el resto de elementos obrantes en el proceso concursal.

4.- LA MORIGERACIÓN DE INTERESES.

4.1.-Doctrina y jurisprudencia.

Respecto de los intereses devengados a favor del fisco, se ha dicho que las razones de orden público justifican imponer intereses sancionatorios por la mora en la falta de pago oportuno del tributo o contribución, como facultad legal por el daño provocado, pero ello debe dejar abierto la facultad de los jueces de morigerar los intereses que sean excesivos o usurarios.

- Si bien nuestra ley no determina cuando los intereses son excesivos o usurarios, es una cuestión de hecho constatar el exceso y sin perjuicio de los márgenes inflacionarios, debiendo verificar la desproporción de los valores en juego. Corresponde a los tribunales establecer la compatibilidad entre la tasa de interés y el orden moral, de forma tal de invalidar esa tasa de réditos en la medida que resulte exorbitante¹⁷.

- Ese control surge de los artículos. 502¹⁸ y 953¹⁹ del Código Civil, y la desproporcionalidad y el abuso constituye en tal caso una causa ilegítima de las obligaciones.

- Por ello se impone la reducción de los réditos pactados en términos de equidad determinándose la nulidad parcial de los intereses en exceso

- Se establece en el fallo citado, un tope menor al fijado por el Juez Aquo determinando la no superación de la tasa de una vez y media la tasa que cobra el Banco de la Nación Argentina para sus operaciones ordinarias de descuento

¹⁷ CNCom. Sala A "Transporte Metropolitano General Roca S.A., s. inc. de revisión p. Fisco Nacional" 22.04.2008.

¹⁸ Art. 502: La obligación fundada en una causa ilícita, es de ningún efecto. La causa es ilícita, cuando es contraria a las leyes o al orden público.

¹⁹ Art. 953: El objeto de los actos jurídicos deben ser cosas que estén en el comercio o que por un motivo especial no se hubiese prohibido que sean objeto de algún acto jurídico, o hechos que no sean imposibles, ilícitos, contrarios a las buenas costumbres o prohibidos por las leyes, o que se opongan a la libertad de las acciones o de la conciencia, o que perjudiquen los derechos de un tercero. Los actos jurídicos que no sean conformes a esta disposición son nulos como si no tuviesen objeto.

a 30 días, sin capitalizar, cita a Avan S.A., c. Banco Tornquist S.A., S. Ordinario 17.02.2004.

Otra postura es la llevada por Heredia quien con su voto en disidencia²⁰ entiende que como los intereses (accesorios), tiene origen legal, corresponde, a todo evento, declarar su inconstitucionalidad por confiscatorios, y esta debe ser probada adecuadamente teniendo en cuenta la afectación de la capacidad contributiva implicada, lo que no ocurrió en el caos. En este sentido entiende que ningún caso intereses que no reconozcan un origen convencional, pueden ser reducidos de oficio por los jueces, pues no está presente el vicio de abuso, lesión o aprovechamiento, ni la usura como justificación para aceptar precisamente, dicha reducción.

4.2.-Conclusiones sobre el tema.

Somos de opinión que los intereses del Fisco pueden ser reducidos por los jueces concursales en la medida en que sean abusivos y que no es necesario el planteo de inconstitucionalidad dada la doctrina de la Corte sobre su declaración de oficio.

5.- EL CONCURSO PREVENTIVO Y EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA”.

El encono existente respecto del plazo de prescripción de las verificaciones de crédito fiscales frente a la prescripción del art. 56 de la ley 24.522 resulta solo resuelto teniendo presente los principios generales de derecho. En atención a ello aseveramos que debe prevalecer la prescripción en materia concursal – tratándose la ley 24.522 de una ley posterior, y de naturaleza federal.- Asimismo cabe agregar que rige en ambas materias el principio de igualdad, tanto en el sistema concursal como en el tributario. En los concursos preventivos y quiebras, -igualdad entre los acreedores convocados al proceso-, y en materia tributaria –igualdad entre los contribuyentes y el fisco.

Eventualmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en atención a la inseguridad jurídica irresuelta, deberá determinar la viabilidad de la premisa expresada aplicando el artículo 56 de la Ley de Concursos y Quiebras.- Por su

²⁰ Conf. LÓPEZ, ver nota cit. 32.

parte y en relación a los plazos fijados en materia de prescripción en los Códigos Fiscales en relación a lo establecido en relación a las obligaciones que se abonan en períodos anuales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha ratificado la aplicación del plazo de prescripción de cinco años y -no de diez como establece la materia fiscal-, en *Filcrosa S.A.*²¹.

5.1.- Planteo del tema.

Abordar el presente capítulo nos conlleva a develar la confrontación hoy existente, a partir de las diversas normativas y soluciones jurisprudenciales, en materia del plazo de prescripción de la obligación tributaria cuando el deudor se encuentra en concurso preventivo.

Asimismo, señalar los términos y particularidades de la misma y la necesidad de su pronta solución para, finalmente, verter una opinión personal.

Si bien el tema se ubica en el interesante ámbito interdisciplinario que conecta a la tributación con los concursos, corresponde aclarar que los límites de esta ponencia han impuesto dejar de lado consideraciones doctrinarias de fondo sobre el Derecho Tributario, el Derecho Concursal y el instituto de la prescripción liberatoria, como así las perspectivas históricas y de derecho comparado sobre el tema, salvo una referencia particular.

5.2.- La Prescripción Tributaria ordinaria.

5.2.1.- Normativas encontradas: Normas tributarias versus Código Civil.

La prescripción de la obligación tributaria ordinaria reconoce un conflicto entre las normas locales: nacionales, provinciales (incluida la Ciudad Autónoma) o municipales en materia de tributación, y el Código Civil.

Como ejemplo puede citarse la norma tributaria nacional que contempla la prescripción: el artículo 56 de la 11683 (Ley de Procedimiento Tributario), que establece la prescripción de las obligaciones tributarias que el contribuyente tuviera con el Fisco por el término de cinco años, siempre que se trate de contribuyentes inscriptos, y por diez años si se trata de contribuyentes no inscriptos.

²¹ C.S.J.N., *Filcrosa S.A.*, s. quiebra s. inc. de revisión p. Gobierno de la ciudad de Avellaneda.

En similar forma, la mayoría de las normativas tributarias provinciales, municipales, y de la ciudad Autónoma de Buenos Aires, consagran reglas propias que extienden o condicionan el transcurso de los plazos de prescripción.

Por su parte el Código Civil, establece en el artículo 4027 inciso tercero que prescribe a los cinco años todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos, lo que según doctrina privatista resultaría aplicable a las obligaciones tributarias toda vez que los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.²²

5.2.2.- Jurisprudencia contradictoria.

La apuntada diversidad normativa ha dado lugar a jurisprudencia contradictoria. Así, el Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires, ha dado sobrados fundamentos respecto a la inviabilidad de la prescripción abreviada del Código Civil en la sentencia recaída en los autos Sociedad Italiana de Beneficencia²³ en el cual se fijó el plazo de prescripción decenal contemplado en el art. 1 inc. B de la ley 19.489, desatendiendo el plazo de prescripción quinquenal contemplado en la legislación nacional (artículo 4027 inc. tercero del Código Civil).

De las consideraciones efectuadas por el Dr. José Cásas, surge que no comparte el fallo contemporáneo emitido por la Corte Suprema²⁴ y sostiene que la aplicación de la prescripción señalada en el art. 56 de la 11.683 ha sido contemplada por esa normativa en forma específica, por lo que el legislador así lo ha establecido, dejando de lado los Códigos Nacionales También se señaló que *“si el Código Civil no se ha pronunciado expresamente acerca del plazo de prescripción de los impuestos, el Congreso de la Nación ha venido a agregar el régimen de prescripción de los tributos y para que esa regla esté vigente y aún sea aplicable en lugar de las reglas comunes del Código Civil, ya por razón de constituir legislación más moderna o por la más atendible razón de ser especial para una determinada área del derecho, ley especial”*.

²² TRIGO REPRESAS, Félix “Código Civil Comentado”, Ed. Rubinzal Culzoni, Pp. 616 , Santa Fe, 2006.

²³ TS Ciudad Autónoma Buenos Aires, “Sociedad ITALIANA DE Beneficencia en Buenos Aires, s. queja 17.11.2003.

²⁴ CSJN “Filcrosa S.A., s. Quiebra s. inc. P. Municipalidad de Avellaneda 30.09.03.

También la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, ha desconocido la prescripción no emanada de la legislación tributaria, en tanto privilegia la vigencia normativa específica de la ley 11.683 por sobre la Ley de Concursos y Quiebras²⁵.

Se ha dicho en tal sentido que: *“Si el sistema fiscal establece específicamente el comienzo del plazo de prescripción de la deuda proveniente de impuestos municipales, las normas generales de la prescripción civil sólo serían aplicables subsidiariamente, a falta de disposiciones expresas, desde que el Código Civil está destinado a regir relaciones de derecho privado y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquél obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio”*.

En cuanto a la jurisprudencia de la Cámara Nacional en lo Comercial, podemos afirmar que se encuentran las dos posiciones, de las cuales recientemente pareciera unificarse en una. En principio hasta el año 2007, la tesis negatoria de la aplicación del Código Civil podemos señalar como fundamento que “la delegación que hicieron las provincias en el Congreso de la Nación no ha sido absoluta, y conforme el artículo 75 inciso 12, que dispone que los Códigos allí mencionados no pueden alterar las jurisdicciones locales. Además dentro de las atribuciones reservadas para los estados constituyentes de la Nación es claro que las cuestiones fiscales, pertenecen al área territorial determinada. Y necesariamente además de fijar el tributo deben poseer medios para ejercer su percepción, por lo tanto el derecho público local prevalece sobre el Código Civil y consecuentemente la prescripción de las tasas se rige por el derecho local, que en tal sentido se encuentra por encima del Código Civil²⁶.

Ahora la jurisprudencia ha oscilado la posición negatoria para hacer aplicación de la doctrina sentada en Filcrosa, por lo que se entiende que la legislación en materia de prescripción es potestad exclusiva del Congreso de la Nación.²⁷

²⁵ SCBA, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de revisión en autos: 'De la Iglesia y Cía. S.C.A. Concurso preventivo” en ide. “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de revisión en: 'El Rincón de Torres. Concurso Preventivo’.

²⁶ CNCom. Sala D Frigorífico y Matadero la Foresta s. concurso s. inc. De verificación p. Mun. La Matanza - 22/03/1995; En igual sentido: sala e, 23.12.97, “Filcrosa sa s/ quiebra s/ inc. De verificación por municipalidad de avellaneda”, dict. Fiscal 78274; sala b, 3.12.99, “Goldadler de pleszowski s/ quiebra s/ inc. De verif. Por direcc. Gral. De rentas de la prov. De misiones”, dict. Fiscal 82518; sala d, 21.6.02, “Bellina sa s/ quiebra s/ inc. De rev. Por Fiscalía de estado de la provincia de bs. As.”).

²⁷ Conf. CNCom. Sala E “Pinto Margarita s. concurso preventivo, s. incidente de revisión p. Fiscalía de Estado de a Provincia de BUNEOS Aires, 24.04.2008; Sala A, “Clínica Modelo S.A., s. Conc. Prev. S. inc. De Verificación p. Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires.

Finalmente, y en forma contraria a la jurisprudencia mayoritaria recién citada, la Corte Suprema de Justicia, ha establecido su posición en los autos Filcrosa²⁸. En el mismo, y como uno de los argumentos institucionales válidos para viabilizar la prescripción abreviada del Código Civil, ha establecido en el considerando 11: "Que si bien la potestad fiscal que tienen las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía, debe recordarse que como en materias semejantes lo estableció esta Corte, el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional".

5.2.3.- Los términos del encono normativo.

De los precedentes reseñados surge que los términos del encono se reconducen a la distribución de competencias establecida por la Constitución Nacional en materia fiscal, y a la ubicación de la prescripción tributaria dentro de ellas.

También puede apuntarse un enfrentamiento entre la autonomía o especificidad del derecho tributario frente a la generalidad del derecho civil.

5.3.- La Prescripción Concursal.

5.3.1.- Normativa actual y fundamentos.

En materia de prescripción, el artículo 56 párrafo sexto de la ley 24.522 de concursos y quiebras, vigente, dispone que el pedido de verificación tardía debe ser interpuesta dentro de los dos años de la presentación en concurso preventivo y que, vencido dicho plazo, prescriben las acciones de los acreedores.

Por su lado, la ley 26.086²⁹ que prácticamente derogó el fuero de atracción en el concurso preventivo, modificó el artículo disponiendo que el pedido de verificación no se considera tardío si se presenta dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia extra-concursal que reconoció el crédito.

²⁸ CSJN "Filcrosa S.A. s. quiebra s. incidente p. Municipalidad de Avellaneda" 30.09.2003.

²⁹ (BO 11-4-06).

O sea que para la Ley de Concursos y Quiebras la obligación tributaria prescribe si no se pide su verificación dentro de los dos años de apertura del concurso o, en caso de continuarse una acción fuera del concurso contra el deudor concursado, dentro de los seis meses de obtenida sentencia firme.

Los fundamentos dados por la doctrina se refieren a la necesidad de clarificar y depurar el pasivo de la deudora concursada a efectos de que la reestructuración de la deuda y de la empresa, o el eventual salvataje por un tercero, que el concurso supone se haga sobre bases firmes.

Al respecto, entendemos que el proceso de crisis, significa un reconocimiento expreso por parte del deudor de impotencia patrimonial o financiera de hacer frente a sus obligaciones. Este proceso tiene un inicio, a partir de la presentación y diversos pasos procesales, por parte de este y por parte de los acreedores, en los cuales existen normas imperativas cuales deben ser respetadas, bajo pena de pérdida del derecho para todas las partes.

Si quien fue llamado a concurrir no asistió al proceso en los plazos que las normas determinan, la ley da por sentado que no existe acción en el reconocimiento del derecho pregonado. Aquí se aplica el viejo principio del “interés es la medida del acción” y juega la seguridad jurídica que necesita la extinción de los derechos (rectius: acciones) luego de cierto tiempo.

5.3.2.- Algunos problemas que plantea la prescripción concursal.

En materia concursal, la prescripción prevista por el artículo 56 de la ley 24.522 ha planteado los siguientes problemas, que solo se enuncian por ser ajenos a los límites de este trabajo:

a) Situación del concurso preventivo devenido en quiebra luego de transcurrido el plazo de prescripción, declarada o no declarada: Se discute si desaparece o no la prescripción no declarada.

b) Situación de la quiebra convertida en concurso preventivo³⁰: En tal caso ha sido categórica la Cámara Nacional en lo Comercial en el sentido de que el artículo 56 de la Ley de Concursos y Quiebras, no distingue entre el proceso

³⁰ Es el supuesto establecido en el art. 90 de la LCQ, mediante el cual la deudora tiene la posibilidad de solicitar el concurso preventivo dentro de los diez días contados a partir de la última publicación de edictos.

concurzal originado in situ o bien el derivado de la conversión expresamente normatizada, resultando aplicable la prescripción de dos años fijados en la Ley 24.522 ya que la ley no formula distinciones respecto a si se trata de un concurso originario o derivado³¹.

c) Legitimación del síndico y de los demás acreedores para oponer la prescripción en el concurso preventivo. Al no ser el propio deudor.

d) Facultades del Juez concursal para declarar la prescripción de oficio.

e) Interrupción de la prescripción por actuaciones fiscales administrativas.

f) La prescripción en la quiebra. La doctrina es hoy categórica al establecer la inaplicabilidad de la prescripción abreviada del artículo 56 de la Ley de Concursos y Quiebras³².

5.4.- El Conflicto entre la Prescripción Tributaria y la Concursal.

De lo reseñado precedentemente resulta que, frente a la existencia de una obligación tributaria en cabeza de un deudor en concurso preventivo, corresponderá determinar si es aplicable el plazo de prescripción de la legislación no concursal (tributaria o civil), o el plazo de prescripción concursal del art. 56 de la ley 24.522.

5.4.1.- Doctrina y jurisprudencia “concurzalista”.

En el punto, la doctrina “concurzalista” es coincidente en señalar que al establecer la norma concursal el plazo abreviado, resultando ello de una legislación posterior (Ley 24.522 de fecha 8.08.1995) a la establecida en la ley 11.683 Ley de Procedimiento Tributario-, el artículo 56 de la primera ley resulta de aplicación toda vez que deja sin efecto la normativa anterior fijada en la Ley de Procedimiento Tributario³³.

³¹ CNCom. Sala B “Sebastián Marínese S.A., s. concurso preventivo s. inc. P. Fisco Nacional” 28.02.2001

³² RIVERA, Julio César "Instituciones de Derecho Concursal", Tomo I, Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1996, en igual sentido Rivera, Julio César, Roitman, Horacio, Vítolo, Daniel Roque, "Ley de Concursos y Quiebras", t. I, Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2000.

³³ Ver GRAZIABILE, Dario “Créditos fiscales en los concursos”, La Ley del 1-2-06, pag.7; Truffat, E.Daniel “Algunas notas sobre prescripción concursal (art.56 LCQ) y –en especial- la relación entre ésta y los créditos fiscales”, en “Contribuciones al Estudio del D. Concursal” en homenaje al Prof. Ariel Dasso, Bs.As., Ed Ad Hoc, 2005, pag.669.

Por ello, entiende que si dentro de los dos años de efectuada la presentación en concurso preventivo (o dentro de los seis meses de obtenida sentencia firme extra concursal), no se hubiere incoado la petición relativa al reconocimiento del crédito fiscal, prescribe la misma tal como para el resto de los acreedores, y además para la totalidad de los convocados al proceso concursal.³⁴

También se sostiene que “como de la norma resulta, la extinción de la acción se refiere tanto a aquella que se tenga contra el deudor, como respecto de otros acreedores, o de terceros vinculados al acuerdo”³⁵.

Tal es la postura de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial sin disidencias hasta el presente³⁶.

También es la postura de otros tribunales “concurralistas” tal como la Cámara Civil y Comercial de Bahía Blanca Sala II., al entender que la ley ha viabilizado la prescripción concursal abreviada por encima de la legislación local en Materia de Tributos.³⁷

Y en este sentido la línea argumental sigue lo decidido por nuestro Máximo Tribunal, en los autos “Filcrosa” con lo cual podríamos agregar que si bien la necesidad de recursos en materia típicamente local los Tribunales del interior respetan el lineamiento fijado por la Corte y expresamente contemplado en el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional.

5.4.2.- La jurisprudencia “tributarista”.

Contra esas posiciones aparece la de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal donde es prácticamente uniforme la jurisprudencia que

³⁴ ROULLION, Adolfo: “Régimen de concursos y quiebras. Ley 24522” - 8ª ed. - Ed. Astrea - 8ª ed. págs. 91/93

³⁵ HEREDIA, Pablo D: “Tratado Exégetico de Derecho Concursal” Tomo 2 Ed. Abaco, Bs. As. 2000 Pp.272.

³⁶ Se funda en que la prescripción se aplica también a los créditos privilegiados: C.C.C. de Mendoza, 24-11-98 “MARTINELLI, Luis Pascual y otra s/conc.prev.”; C.N.Com., Sala A, 30-5-03 “TOIRAN, Silvia s/conc.prev.”; y, por ende, al crédito del Fisco: Ver. ALEGRÍA, Hector “La llamada prescripción concursal”, La Ley, supl. De Concursos y Quiebras, 14-3-2003, pag.27; ver CICCHITTI, Verónica y De Iparraguirre, Juan Manuel “Prescripción de créditos fiscales en el concurso preventivo”, Rev. de D. Concursal, Ed. Zeus SRL, Rosario, Tomo I, pag. 53.

³⁷ CCCBB Sala II. “La Puntual s. concurso preventivo s. inc. DGI Nro. 1361.

establece la prevalencia de la ley 11.863 respecto a la ley 24.522 en materia de prescripción. Es decir privilegia en forma unánime la aplicación de la Ley de Procedimiento Fiscal, por encima de la legislación nacional. Podemos describir esta postura en los siguientes ítems: a) en materia de impuestos provinciales debe ser aplicado solo el Código Fiscal de la Provincia; b) solo son aplicables las normas de prescripción civil en forma subsidiaria en relación a los impuestos provinciales, ya que regulan normas de derecho privado y no las relaciones entre el Estado y sus gobernados; c) En tanto las provincias pueden crear tributos se encuentran facultados para regular su extinción, por lo que la determinación del plazo de prescripción no constituye más que el ejercicio de los Estados Provinciales de los poderes reservados.

En tal sentido, y solo a título de ejemplo, cabe mencionar que se ha dicho que: *“las obligaciones tributarias al ser obligaciones ex lege, tienen su propio régimen de prescripción y la naturaleza de estas es diversa a las del derecho privado, por lo que las normas de la ley 11683 tienen prevalencia sobre el art. 56 de la LCQ. Caso contrario la normativa concursal avasallaría el régimen fiscal para determinar impuestos y aplicación de multas.”*³⁸

5.5.- Conclusiones sobre el tema.

En nuestro modo de ver, el conflicto entre la aplicación de la prescripción “tributarista” y la aplicación de la prescripción “concursalista”, parecería reconducir al conflicto entre la primera legislación y la del código civil³⁹, fundado en los diversos puntos de vista sobre la competencia federal y especialidad en materia de prescripción de la obligación tributaria.

Sin embargo, el conflicto con lo concursal es más rico como ya se evidenció. En base a las consideraciones precedentes podemos afirmar que existe hoy un conflicto entre la prescripción tributaria y la prescripción concursal de la obligación tributaria. Dicho conflicto presenta características propias y mucho más ricas que las relativas al conflicto entre la legislación tributaria y el Código Civil, y que el mismo debe ser urgentemente solucionado por la Corte Suprema de Justicia.

³⁸ CN. Cont. Adm. Fed. Sala II. “Valle de las Leñas S.A., c. DGI” 1.08.05, ver La Ley del 5-12-05, pag. 8

³⁹ (ver cap.2.3)

Entendemos que corresponde hacer prevalecer la prescripción concursal sobre la tributaria en atención a que si bien ambas legislaciones son de naturaleza federal, la ley concursal es posterior, debiendo prevalecer esta por sobre la legislación tributaria. Y en tanto en materia de concursos y quiebras como en materia tributaria, rige el principio de la igualdad frente a la ley entre todos los llamados al concurso como así también la propia del Derecho Tributario en la paridad de relación entre el contribuyente y el Fisco.

En cuanto a la prescripción contenida en el artículo 4027 del Código Civil, el tema estaría resuelto por la Corte tal como se adelantó ut-supra, quien estableció que Las legislación provincial que reglamenta la prescripción contraria al Código Civil, son inválidas, las provincias carecen de facultades para establecer normas que se aparten de la legislación de fondo. (Filcrosa S.A., s. quiebra s. inc. ver. P. Municipalidad de Avellaneda 2007)

- La prescripción es un instrumento -no es un de derecho público local-, y por la norma del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, corresponde al Congreso de la Nación sancionar la legislación al respecto.

- Como consecuencia de ello y por aplicación del art. 4027 inciso 3ero. Del Código Civil,- cinco años- es aplicable a las obligaciones que deban pagarse por años, o plazos períodos mas cortos correspondiendo declarar el reclamo prescripto (CNCom. Sala E “Pinto Margarita s. concurso preventivo, s. inc. de revisión p. Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires” 24.04.2008)

Finalmente, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad de la ley tributaria determinada por un Tribunal a pedido de parte, se ha dicho que esta es viable en tanto que una norma que libere de inacción al acreedor, avanza por encima de lo establecido en el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

6.- EL SUPERPRIVILEGIO DE LOS CREDITOS ADUANEROS EN CASO DE CONCURSO.

6.1.- Introducción.

Con motivo de un caso resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III⁴⁰, resulta oportuno incluir en este trabajo el intento de una suerte de clarificación de dos materias

⁴⁰ “Celulosa Campana S.A. c. Administración Nac. De Aduanas”, 1.08.2006, LL 1.09.2008.

interrelacionadas entre si como son la concursal, y la aduanera-tributaria, y tan distantes, al mismo tiempo.-

Y hablamos de puntos en común entre ambas ramas, en virtud a que el vértice que subyace entre el Derecho Comercial, específicamente en el caso el Derecho Concursal y el Derecho Aduanero, es sin lugar a dudas “el mercado”, “las transacciones”, “la celeridad en los negocios”, “el afán de lucro”.

Por otra parte alegamos el desencuentro entre las mismas en virtud a que el derecho aduanero –que regula la constatación del ingreso y egreso de mercaderías-, tiene como afán la inminencia en la percepción de los tributos devengados con motivo a dicho ingreso o egreso a puerto, y en la inminencia de percibir los tributos de tal operativa en pro de engrosar las arcas del Estado. En otro sentido, el derecho concursal, debe indefectiblemente proteger por una parte el mantenimiento de la explotación comercial, en el caso de concurso, y por el otro la protección de terceros quienes son obligados a asistir a este proceso imperativo y de orden público

Con el firme propósito de buscar premisas integradoras, nos encontramos en esta disyuntiva, de avocarnos a este apasionante tema, con una actitud esperanzadora respecto a que podamos llegar a una conclusión que no colisione con los intereses en juego.-

En atención a ello, comenzaremos describiendo la situación fáctica, para luego constatar la normativa en juego, la doctrina en la materia, para poder finalmente arribar a las conclusiones y nuestra opinión personal.-

6.2. Situación fáctica del fallo seleccionado.

Podríamos resumir como cuestiones fácticas planteadas en el tema de referencia las siguientes:

Tras la comisión de una infracción aduanera, es dictada una resolución por el Administrador de la Aduana de Campana, que condena en enero de 2001, al pago de una multa impuesta a la firma actora “Celulosa Campana S.A.” y a la Compañía Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., sobre la base de una infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero, y por cargos por tributos adeudados. Todo ello con costas.

La resolución fue confirmada por el Tribunal Fiscal, y la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.-

La sanción impuesta, de conformidad a la interpretación relevada en la sentencia de marras se debió a un incumplimiento respecto a un despacho de importación temporal de mercaderías.

También se había rechazado el planteo de incompetencia efectuado por la actora quien fundamentó en que la cuestión resultaba afectada por el proceso concursal que se encontraba en trámite, alegando que la Ley de Concursos y Quiebras, -obliga a todo acreedor con causa o título anterior al concurso o en el caso la quiebra debe concurrir a insinuar su crédito- conforme lo normado en el art. 32 de la Ley 24552, motivo por el cual el organismo debía pasar si o si por el proceso.

Por su parte, la Compañía Aseguradora fundó su pretensión, y el rechazo de la ejecución en su contra, también en la falta de verificación del crédito asegurado en el proceso falencial de la tomadora (concurzada), y que resultaba, conforme las cláusulas de la póliza solo garante subsidiario y accesorio por las obligaciones tributarias adeudadas por el importador, naciendo su obligación recién ante el agotamiento de las vías existentes para percibir del tomador el crédito adeudado, exigencia que el organismo había desatendido cabalmente al no verificar.

Por otra parte y en atención al concurso, debió suspenderse el curso de los intereses aplicados en la sanción, respecto del importador, motivo por el cual sólo debería responder en esa medida y con los mismos alcances.

Por ese fundamento, solicita la declaración de inconstitucionalidad del artículo 794⁴¹ del Código Aduanero, dado que ésta norma fija una tasa de interés mensual del 3%, la cual resulta confiscatoria.

La Aduana por su parte centraliza el argumento de rechazo en el hecho de que, en su carácter de asegurada se encuentra facultada a perseguir el cobro de los importes garantizados a la entidad aseguradora, sin necesidad de verificar

⁴¹ Artículo 794.- Vencido el plazo de 10 días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de estado de hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales.

previamente los créditos en la quiebra de la importadora -tomadora del seguro de caución-, con sustento en que se le había exigido el pago de las obligaciones derivadas del despacho de importación en cuestión, cuyo importe se encontraba dentro de la suma máxima asegurada. Tampoco puede suspender el curso de los intereses resarcitorios ya que no es aplicable a la Aseguradora la suspensión de los mismos impuestas por la Ley concursal.

La sentencia de la Cámara dispuso que, el hecho de que la Aduana no haya verificado el crédito en la quiebra de la asegurada, no exime a la Aseguradora de responder ante el siniestro producido -el incumplimiento de las obligaciones incumplidas-, al importar las mercaderías en forma temporaria.

El contrato que se materializa con la póliza sirve como garantía mediante el agregado de un nuevo responsable en prioridad de grado, a resultas de lo cual el organismo aduanero tiene a su disposición la opción discrecional de presentarse en la quiebra de la importadora o requerir, como lo hizo en esta causa, su pago al asegurador solvente. La Aduana, solo debe demostrar el incumplimiento de la obligación para justificar el accionar en contra de la Compañía de Seguros. Por ende no resulta una obligación subsidiaria.

En cuanto a los intereses, se resalta que la quiebra del tomador del seguro, no puede tener las consecuencias que se pretenden (suspensión de los mismos a causa de la quiebra) dado que ese privilegio beneficia solo a la fallida y habiendo asumido contractualmente una obligación, la quejosa debe asumir "in totum" las consecuencias derivadas del incumplimiento del tomador, en la extensión prevista en la póliza, incluyendo en consecuencia los intereses devengados.

6.3.- Cuestiones en debate.

Son varias las cuestiones controvertidas que surgen del análisis del fallo.

La primera podríamos señalar que hace a la naturaleza jurídica del seguro de caución, ya que si se le aplican las normas de la fianza la responsabilidad ante el incumplimiento del tomador resulta subsidiaria. Por el contrario si se le aplican las normas del seguro responsabilidad de la Compañía es solidaria ante el incumplimiento del tomador. Si bien este tema no hace a la especialidad de nuestra materia creemos conveniente señalar esta diferencia atento el modo

en que resuelve la Sala III, ejecutando en forma directa el seguro de caución contra la compañía

El segundo tema que abre una suerte de dicotomía permanente, es la preeminencia o no del proceso concursal, y por ende la normativa concursal sobre el privilegio aduanero en cuanto a la no verificación de créditos por causa o título anterior al decreto de quiebra, como se da en el caso analizado.

Y por último el cuestionamiento acerca de la inconstitucionalidad normativa - planteado en autos-, y también en la doctrina, en relación a los intereses fijados en el art. 794 del Código Aduanero.-

En razón a ello analizaremos las últimas dos cuestiones traídas a debate.

6.3.1. Naturaleza jurídica de las sanciones o infracciones aduaneras.

Conforme el artículo 954⁴² del Código Aduanero, la doctrina⁴³ establece los casos tipificados como infracción de la siguiente forma:

- a) cuando causen o puedan causar un perjuicio fiscal, que resulte de la falta de ingreso a rentas generales de los derechos o tributos que debían haberse pagado;
- b) cuando en la transgresión a la prohibición que puede existir para el ingreso o egreso de la mercadería a territorio aduanero, en los términos de los artículos 609 y 610, ya que las prohibiciones pueden ser de carácter económico o no económico.
- c) Cuando de esta última infracción puede derivar el ingreso o egreso de importes ya abonados o por abonar, diferente al que pudiera corresponder por la mercadería y destinación que se trate.

De lo expuesto derivan dos consecuencias imprescindibles, por una parte debe existir perjuicio fiscal, y por la otra ese perjuicio debe estar generado por el

⁴² Art. 954.1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso difiera con lo que resultare de la comprobación y que en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionada con una multa de uno a cinco veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de la diferencia. 2. Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apart. 1, se aplicará la pena que resultare mayor.

⁴³ TOSI, Jorge Luis, "Código Aduanero Comentado y Anotado" Editorial Universidad, pag. 1104/5 Buenos Aires, Agosto 2004 2da. Edición.

incumplimiento de una prohibición, o en la falta de ingreso o egreso de divisas al circuito económico.

Conforme también el análisis efectuado existe dificultad para precisar el concepto jurídico de aduana, y por ende también es dificultosa determinar la naturaleza jurídica de las sanciones e infracciones aduaneras. Podríamos tomar dos corrientes: la primera toma en cuenta el carácter recaudatorio y tributario de las aduanas; la segunda considera que la finalidad extra-fiscal es superior a la primera y que contiene aspectos de política económica y de intervención directa en el comercio exterior por parte del sector público. Un problema accesorio que plantea el estudio de esta materia es la dispersión de las disposiciones aplicables. Para esto es necesario que consideremos al Derecho Aduanero, en una aproximación didáctica, como el conjunto de las disposiciones legales que se refieren a los regímenes aduaneros, los actos y omisiones de los sujetos que intervienen en los mismos, el comercio exterior, la determinación y aplicación de sanciones en caso de infracciones a las normas vigentes⁴⁴

En el caso en particular cabe aclarar, en términos expuestos por Alais⁴⁵ “...la Aduana no lleva un registro de titulares de mercadería, sino el detalle de los pocos datos que puede obtener en forma parcial...vemos que la concursada o la fallida sabe que tiene en la zona primaria aduanera, únicamente podrá ser individualizada cuando ésta solicita una destinación aduanera, o bien cuando la sindicatura así le haga saber al servicio aduanero... de acuerdo a la Ley de Concursos y sin perjuicio de los privilegios que esta fija, el Código Aduanero reconoce a los créditos aduaneros de cualquier naturaleza, incluidos los provenientes de multas, el goce de preferencias respecto de cualesquiera otros sobre la mercadería del deudor, garante o responsable, que se encontrare en zona primaria aduanera.

Y sigue diciendo el autor, que “...cuando se constata la mercadería a favor de la concursada o fallida en la zona primaria, y en caso de existir deudas o acreencias firmes a favor de la Aduana, cualquiera sea su naturaleza, incluyendo multas aduaneras, no podrán ser puestas a consideración de la

⁴⁴ “Delitos e infracciones aduaneras” “publicado online Consultorio Fiscal ” Domingo 1 de enero de 2006

⁴⁵ ALAIS, Horacio, “Algunas consideraciones entre el derecho concursal y el aduanero” en Anuario de derecho concursal 2001-Año 1, director Jorge Grispo, pag.85, Editorial Ad Hoc, Primera Edición, Buenos Aires, noviembre de 2001.

masa concursal, ya que será la Aduana quien tendrá preferencia en orden a su ejecución y cobro”.

6.3.2. Verificación de créditos.

Sin embargo bien señala el autor que hemos citado Horacio Alais⁴⁶, que el sistema de preferencias aduaneras, no inhibe a la Aduana a que tenga la obligación de verificar sus créditos tanto en el concurso preventivo como en la quiebra del importador o el exportador.

Es que el hecho de que tenga una preferencia no implica que la Aduana corra una suerte de eximente sobre el régimen concursal y que se crea con derecho a evitar el camino de justificación y acreditación de su crédito. La preferencia implica de por sí la prioridad de pago sobre el resultante de una cosa en relación a otro acreedor. Ello no obsta a que si de la verificación de créditos, por resolución judicial, el tribunal a cargo del concurso disponga que el título que acredita la Aduana no es justificativo suficiente, deba el organismo ejecutar las mercaderías de por sí, o como en el caso cobrar una garantía como a primera demanda, sin tener derecho alguno para hacerlo.

En relación a la preeminencia de determinadas etapas del proceso concursal, sobre el ordenamiento Aduanero, resulta interesante destacar lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia⁴⁷, en el sentido que “habida cuenta que, a partir de la modificación que la ley 24.037 hizo al artículo 94 del Código Aduanero, se han simplificado los requisitos para la inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores, dejándose de requerir los enderezados a verificar y asegurar la solvencia del peticionario, cabe concluir que ha quedado tácitamente derogada la norma del artículo 97, inciso d) de dicho código, ya que lo dispuesto por esta última, en el sentido de requerirse el otorgamiento de una garantía adicional a la inicialmente prestada, en el supuesto de que el interesado se presentase en concurso preventivo, resulta incompatible con el nuevo sistema adoptado, para el cual la solvencia patrimonial ha dejado de ser un recaudo para la inscripción en el Registro”. Esto lo traemos a colación atento que a la fecha aún la Dirección General de Aduanas, continúa aplicando

⁴⁶ ALAIS Horacio. Op. cit. nota 6, pág. 86.

⁴⁷ C.S.J.N., “Massuh, S.A., s. concurso preventivo s. incidente (de piezas por separado) 14.06.2001.publ. ED 14.09.2001, con nota de Juan Carlos Bonzón Rafart.

las normas de cese en el Registro de Exportadores, sin aplicar la doctrina de la Corte, y la derogación tácita de la norma. Solo la Aduana no hace cesar del Registro de Importadores y Exportadores, ante cesación de pagos, si es ordenado por el Juez del Concurso mediante una medida cautelar.

Tal como veníamos exponiendo nótese que tanto el artículo 997⁴⁸ como el artículo 998⁴⁹, el primero fijar que los afectados por esta norma son los deudores, principales sujetos de la deuda, el garante, aquel que compromete por la deuda de otro en forma solidaria o derivada y los responsables que ordena el Código, y el artículo 998, establece que en la quiebra del deudor del Fisco, la mercadería de su disponibilidad que se encontrara en zona primaria aduanera no será incluida en la misma, hasta que se satisfagan los créditos del Fisco. Y este privilegio, se deberán ejercer hasta cubrir el crédito fiscal, y solo el saldo ingresa a la quiebra.

6.3.3. Régimen obligatorio para todos los acreedores, sin distinción de tipología:

Si constatamos en el resto del ordenamiento jurídico a modo de ejemplo, recordemos que el acreedor hipotecario tiene el deber de verificar su crédito, sin perjuicio de que el mismo lo ejecute mediante el procedimiento especial, y satisfaga su crédito particular por afuera del concurso o la quiebra.

Ahora bien, mal puede ejecutar el crédito el hipotecario, cuando el mutuo que contiene su privilegio, no se ha otorgado, o ha sido nulo.

Ergo ¿La Aduana entonces detenta un superprivilegio mediante el cual normativamente puede ejecutar la mercadería sin presentarse a verificar el crédito el cual puede ser nulo?

¿Es el Estado omnipotente ante el debido cumplimiento de la ley quien se encuentra en superioridad de condiciones respecto al proceso universal?

⁴⁸ Art. 997. Sin perjuicio de los demás privilegios y preferencias que las leyes acuerdan al Fisco, los créditos aduaneros de cualquier naturaleza, incluidos los provenientes de multas, gozan de preferencia respecto de cualesquiera otros sobre la mercadería del deudor, garante o responsable, que se encontrare en zona primaria aduanera. El servicio aduanero goza de derecho de retención sobre dicha mercadería hasta que fueren satisfechos sus créditos.

⁴⁹ Art. 998. La mercadería que se encontrare en zona primaria aduanera no entrará en la quiebra o concurso del deudor, garante o responsable del pago de crédito aduanero hasta después de satisfecho el mismo y el servicio aduanero conservará a su respecto las facultades que en este Código se le acuerdan para su ejecución forzada.

Nuestra respuesta en ambos interrogantes es negativa. La Aduana debe verificar su crédito previamente, y luego ejecutar en el caso de haber justificado su crédito, -y si se trata de bienes percederos debe depositar los fondos mediante la subrogación real, indicando en su caso cuenta y fondos relativos al crédito-

Por último, consideramos que el Estado no puede hacerse el distraído respecto a su calidad de tal y en pro de engrosar sus arcas.

Una vez que constate su título en el concurso preventivo o en la quiebra, puede ejecutar la mercadería o solicitar la ejecución de la garantía -como en el caso-, pago del seguro de caución contratado.

Y en tal sentido es conteste toda la doctrina concursalista⁵⁰, -entre otros-

“En tales condiciones es indiscutible el derecho de la Aduana para proceder a la subasta de la mercadería, sin que obste a ello la situación concursal. Ello no implica que no existe obligatoriedad de verificar el crédito por parte de la Aduana, ya que conforme con los artículos. 33, 130 y 194, de la Ley de Concursos y Quiebras, todos los acreedores deben solicitar la verificación de sus créditos y preferencias, salvo disposición expresa de la ley. Por lo tanto deben ser verificados pues no existe ninguna norma en la ley concursal ni en la ley 22.415 que lo exima de esa carga⁵¹.

En cuanto respecta a los intereses fijados en la legislación aduanera, en contraposición de la legislación concursal, entendemos que una empresa que se encuentra en crisis o en falencia, no puede ser aplicadas tasas confiscatorias, establecidas en la norma.

Por lo tanto y siguiendo a doctrina, los únicos intereses posteriores a la quiebra que tienen privilegio- porque su curso no se suspende- son los compensatorios de los créditos hipotecarios y prendarios. Respecto de los moratorios o punitivos, la quiebra imposibilita el cumplimiento voluntario por el deudor, -conforme Exposición de motivos de la Ley de Concursos y Quiebras-. No existe, pues fundamento para la aplicación de intereses moratorios o

⁵⁰ RIVERA, Julio Cesar., ROITMAN Horacio, VITOLLO, Daniel Roque, “Ley de Concursos y Quiebras”, pag. 484, Editorial Rubinzal Culzoni, Tercera Edición Buenos Aires, Marzo de 2005.-

⁵¹ RIVERA, Julio Cesar, op. cit. nota 89.

punitorios que comportan, más allá de los compensatorios, una penalidad, que en este supuesto carece de causalidad eficiente.⁵²

Y Héctor Cámara, estableció, conforme la ley 19551 que la suspensión prevista en el artículos 20 (actual 19 de la Ley de Concursos y Quiebras), abarca todos los intereses, ya que la ley no discrimina, entre pactados o legales, compensatorios, moratorios y punitorios. Por su parte, también en lo tocante análisis de los créditos garantizados con prenda e hipoteca, en el concurso preventivo dice que la ley no limita los intereses a los compensatorios, como lo hace el art. 133, 2ª parte para la quiebra.

Ello implica que no puede haber extensión de los privilegios sin que medie una norma expresa que así lo contemple.

Por ello es claro, y ante el caso que venimos analizando que los intereses devengados por el crédito principal no serían los fijados en forma directa por el artículo 794 del Código Aduanero, previo, debió el organismo pasar el tamiz de la quiebra, para constatar la veracidad de su derecho o no respecto de los intereses percibidos.

Y la Cámara Comercial es conteste en el sentido de morigerar los intereses abusivos o confiscatorios, diremos categóricamente que existe plenario virtual en tal sentido, ya que se aplica como límite extremo admisible, para el crédito tributario el doble del que percibe el Banco de la Nación Argentina para operaciones de descuento y los jueces deben ejercer la facultad morigeradora de los artículos 953 y 622 del Código Civil, y además se debe ejercer esa facultad con absoluta razonabilidad máxime en una situación falencial de la deudora⁵³.

Con tal motivo, nos parece que es impensable que la pretensión de la Compañía Aseguradora no tenga argumentación. Dado que se encontró incurso en una obligación directa, donde debió responder por el todo, cuando en verdad debió eventualmente resolver por el capital, y oportunamente por los accesorios derivados de la verificación de créditos que debieron ser fijados por el Tribunal de la quiebra.

⁵² RIVERA, Julio Cesar., ROITMAN Horacio, VITOLLO, Daniel Roque, op. cit. pag. 492, citando a KEMELMAJER de Carlucci Aida.

⁵³ CNCom. Sala E, "Nickys S.A., s. quiebra s. incidente de revisión p. Afip" 9.02.2004; Sala C, "Balfhor Noé s. quiebra s. inc. de verificación p. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pub. LL 2001-C 112; Sala B "Pet Supplies Inti S.A., s. concurso preventivo s. inc. de revisión p. AFIP" 16.06.2005.

Ergo, no puede responder la Aseguradora, mas allá de la obligada principal, que en el caso es la fallida.

6.4. Conclusiones sobre el tema.

El proceso de crisis, significa un reconocimiento expreso por parte del deudor de impotencia patrimonial o financiera de hacer frente a sus obligaciones. Este proceso tiene un inicio, a partir de la presentación y diversos pasos procesales, por parte de este y por parte de los acreedores, en los cuales existen normas imperativas que deben ser respetadas, bajo pena de pérdida del derecho para todas las partes. Si quien fue llamado a concurrir y no asistió al proceso en los plazos que las normas determinan la ley da por sentado que no existe acción en el reconocimiento del derecho pregonado. Aquí se aplica el viejo principio del “interés es la medida del acción”. Así como el proceso tiene su inicio con la expresión de impotencia patrimonial, también tiene su conclusión por los diversos modos de extinción del proceso (propuesta con quita o pago total, desistimiento, o concurso convertido en quiebra, etc.), ley 22.415 que lo exima de esa carga.”

No obstante, coincidimos con Tomás Ise Figueroa⁵⁴, que de la lectura del artículos 997 del Código Aduanero y con la interpretación que hace la Corte Suprema de Justicia, en la causa Luconi Winogrand (311:157), sin modificación a la fecha, que el Máximo Tribunal, convalida el súper privilegio o la superpreferencia aduanera, dado que interpreta el artículo 997 del Código Aduanero, por encima de los demás tributos privilegiados e incluso la exime de verificar el crédito. Y ello aparentemente obedece a que la destinación aduanera lo es a favor del contribuyente concursado, o fallido, y esta no es susceptible de comercializarse en el país por estar habilitada en zona primaria aduanera, por lo que hasta que no satisfagan dichos derecho, no son pasibles de otros gravámenes o preferencias y el producido de la ejecución fiscal, por esos tributos son preferentes al resto de los acreedores.

En síntesis, nuestras conclusiones son las siguientes:

1.-El Código Aduanero autoriza a la Aduana para ejecutar la preferencia o el privilegio que reposa sobre las mercaderías, sin previa verificación de créditos

⁵⁴ “FIGUEROA, Tomas I. “Privilegios Tributarios”, trabajo inédito, enviado por mail.

2.-Ello no significa que se deba eximir de verificación el crédito, que debe hacer oportunamente y con el carácter de rendición de cuentas.

3.- La Aduana debe verificar en el caso de que exista un seguro de caución como condición necesaria previa, para accionar contra el fiador -aseguradora.-

4.-En el supuesto caso en que el Tribunal de la quiebra, no verifique el crédito aduanero, en todo o en parte (vgr: rendición de intereses) el organismo deberá depositar en los autos universales los fondos obtenidos por la ejecución directa efectuada.

Por ello entendemos que en los casos como el planteado en éste trabajo, será la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien deberá poner coto a esta situación, en virtud a que de proseguirse con la postura del Fisco, en el caso la Administración General de Aduanas, puede existir -eventualmente-, un enriquecimiento sin causa -en desmedro de los garantes o la misma concursada o fallida- y en supuestos tales como inexactitud de la sanción impuesta, o nulidad de la misma.

Así como el Máximo Tribunal, estableció en el Fallo Massuh S.A.⁵⁵, que el estado de crisis de la concursada no podía ser opuesto como causa del cese del registro de importador o exportador, el Tribunal también oportunamente deberá expedirse expresamente, y ante el silencio normativo, aplicando “la par conditio creditorum”, principio fundamental del derecho concursal.

Por último nos permitimos realzar la siguiente conclusión respecto a la verdad jurídica objetiva que debe primar en orden a la excelencia integrativa que debe prevalecer en la congregación jurídica, tanto en el orden judicial como administrativo. Así reseñando el *dictum* de una resolución de la Cámara Comercial, Sala A, la doctrina enseña que “el proceso judicial tiene por finalidad establecer la verdad jurídica objetiva, consistente en la obtención de la certeza positiva o negativa sobre el material fáctico en que las partes fundaron sus pretensiones y la determinación de su significación jurídica en función de la legislación aplicable⁵⁶ y desconocer las circunstancias relevantes a la causa, equivale a renunciar a la verdad jurídica objetiva, lo cual resultaría incompatible con el servicio de justicia⁵⁷.”

⁵⁵ C.S.J.N., MASSUH S.A., s/ Concurso preventivo, inc. de piezas separadas, 14-06-2001.

⁵⁶ CLARIA OLMEDO, Jorge, Derecho procesal, T. I, Ed. Depalma, Bs. As., 1982

⁵⁷ BERTOLINO, Pedro J. “La verdad Jurídica Objetiva” pag. 108, Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

Nada obstaculizará entonces la pretensión del organismo, ante la fundamentación clara y objetiva de su legítimo derecho en la percepción del crédito, siempre que se cumpla con la verdad objetiva.

II.- EFECTOS DE LA SITUACION CONCURSAL SOBRE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

1.- LA SENTENCIA VERIFICATORIA Y SU INCIDENCIA SOBRE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA.

1.1.- Planteo del tema:

Nos avocamos a reflexionar sobre estas cuestiones, que permanentemente generan dudas y entuertos entre quienes tienen competencia en la determinación de la obligación tributaria. La génesis de este tema radica en establecer si puede ser condenado el directorio de una sociedad concursada, en sede penal, cuando no fue viable en sede comercial la verificación del crédito pretense por el Fisco, en tanto no fue acreditada la causa de la obligación.

Tan es así que en un reciente fallo⁵⁸, en el cual se procesó a un director por evasión simple, a pesar de haberse rechazado la pretensión verificatoria del crédito fiscal en sede concursal de la sociedad, con fundamento en la falta de acreditación por parte del ente recaudador de la causa de la obligación tributaria⁵⁹.

⁵⁸ C.N Casación Penal Sala 1 "Muller, Carlos E. s. recurso de Casación, 22.03.2006.

⁵⁹ Conf. Sentencia los Señores Camaristas Liliana E. Catucci, Raúl Madueño, y Alfredo H. Bisordi, determinaron el procesamiento, de Carlos Muller, por los delitos de evasión Tributaria, aplicando ultractividad de la ley penal mas benigna, encontrándolo incurso en la norma establecida en los artículos 2 de la ley 23771 (evasión simple), con pena de tres años de prisión, de ejecución en suspenso.-

Dicho en estos términos no llamará la atención del lector la existencia de corroboración de un delito y su consecuente sanción a través de la pena establecida. Pero en el caso se trató de un procesamiento en sede penal, cuando el crédito insinuado por la AFIP, en sede concursal en los autos Avícola Humboldt S.A., s. concurso preventivo s. inc. de verificación p. Afip⁵⁹, el organismo recaudador no logró verificar su crédito por falta de acreditación de la causa de la obligación, dado que los montos insinuados se basaron en procedimiento de determinación de oficio.

Ante la firmeza de la resolución recaída en sede comercial, el querellado Carlos Muller, por el Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Fé, y acreditada que fue, recurrió ante el Tribunal de Casación quien si bien realizó una calificación mas benigna a la recaída en aquella –cinco años y diez meses de prisión-, a la pena de tres años y condena en suspenso, entendió no encontrarse sometido a la cosa juzgada material recaída en sede concursal, por considerar que la sentencia concursal no condiciona la resolución en sede penal.

Es que tomando como premisa que es la obligación tributaria, y en definitiva en que consiste veremos que esta no difiere de la obligación civil específicamente, la que consiste en una obligación de dar y desde esa perspectiva entendemos, que no puede un Tribunal penal, arrogarse las facultades de determinar o no la existencia de la obligación tributaria.-

La premisa puntual en el tema -clarifiquemos- es en definitiva quien o quienes son competentes a la hora de fijar la obligación tributaria. En principio entendemos que es la Administración de Ingresos Públicos, si ésta no es recurrida o, en segundo término, el Tribunal Fiscal de la Nación y, en tercer término, eventualmente en la hipótesis de que el contribuyente se presente en concurso preventivo, a través de la verificación de créditos del art. 36 de la ley 24.522, será el Juez del concurso preventivo o en su caso por el art. 126 el Juez de la quiebra.

Y adelantando opinión acerca de nuestra conclusión, entendemos que sin la determinación de la obligación tributaria, no puede determinarse la configuración del hecho punible con las tipificaciones establecidas en la ley 24.769.

1.2.- Naturaleza de la obligación tributaria.

Siguiendo a Hensel⁶⁰, *una obligación es una relación jurídica entre dos personas, que tiene como consecuencia que una parte (acreedor) esté facultada para exigir de la otra (deudor) el cumplimiento de una prestación. En esta figura puede encuadrarse sin esfuerzo la relación tributaria fundamental. Esta consiste en el derecho del Estado a exigir de una persona concreta esa prestación a la que designamos tributo.*

Es el mismo hecho imponible siguiendo al autor, hace a las veces en el derecho tributario de obligaciones, del momento de exteriorización de la voluntad en Derecho Privado.

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

⁶⁰ HENSEL, Albert "La relación jurídico tributaria" pub. en Derecho Tributario, pág. 153Ed. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid 2005.

Afirmó también Nawiasky⁶¹ que si bien no son aplicables a la obligación tributaria las normas del Código Civil, sino las propias del Derecho Financiero, normas de Derecho Público y no de Derecho Privado, *los intereses públicos, únicamente pueden tener relevancia en el contenido material de la relación entre el titular de un derecho y el sujeto obligado, pero en ningún caso desde una perspectiva formal.*

Si bien este concepto no fue entendido ni por Hensel, ni por Vanoni⁶², ratifica la igualdad entre la relación jurídica tributaria en relación a la obligación civil, es decir deudor y acreedor se encuentran uno frente al otro del mismo modo que ocurre en la obligación tributaria.

1.3.- Determinación de la obligación tributaria.

Y si vemos puntualmente previo al nacimiento de la obligación tributaria la conceptualización cuantitativa del hecho imponible⁶³, ésta se expresa como la posibilidad que tiene el aspecto material de ser medido, de ser cuantificado y valorado, lo que influirá, decisivamente en la determinación de la prestación tributaria.

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

1.4.-Tipificación del ilícito tributario.

Entendemos que a los fines de determinar la existencia de un ilícito tributario, es necesario previamente remitirnos a la determinación del hecho imponible acaecido y la concreción de la obligación tributaria, sin dicha determinación será imposible determinar la existencia o no del ilícito. Esa concreción depende del organismo recaudador, o bien en su caso de la determinación en sede concursal mediante el procedimiento de verificación de créditos en el cual se dilucidan las causas establecidas eventualmente en las determinaciones de oficio si han existido o en su caso la acreditación de las intimaciones cursadas por el organismo recaudador.

⁶¹ NAWIASKY, Hans "Cuestiones fundamentales de derecho tributario" Ed. Institutos de Estudios Fiscales, 1926.

⁶² Idem 4. (ver nota al pie de página nro.3).

⁶³ GALARZA, Cesar J. "La tributación de los hechos ilícitos" Clase 14.05.2007 UA.

En tal sentido, las meras planillas expedidas por la administración deben tener sustento causal en la determinación primero del hecho imponible y segundo en el surgimiento de la obligación tributaria.

Tanto se ha dicho en referencia a que si bien las certificaciones de deuda emitidas por el organismo fiscal gozan de la presunción de legitimidad establecida por el artículo 12 de la ley 19.549, esto no implica que se deba dar plena sumisión a sus constancias, si no se presenta una base documental y explicativa que permita seguir la secuencia lógica que culmine con los importes reclamados.

Llegando a nuestro tema, debemos desentrañar que son cuestiones prejudiciales.

Entendemos que el concepto dado por Francisco D´Albora⁶⁴, nos ciñe al tema. Se entiende por cuestiones prejudiciales a las situaciones de excepción en las que en una sede judicial diversa a la penal, es decir extrapenal, se deba establecer la existencia o no de algún elemento del tipo penal.

Y si bien las cuestiones prejudiciales son excepcionales y sólo pueden ser establecidas mediante ley, en el caso en particular que tratamos al faltar elementos del tipo penal, violaría el principio de legalidad la omisión de los elementos tipificantes del delito.

Por su parte y tomando debida nota de la experiencia doctrinaria y jurisprudencial comparada en particular italiana, señala Pajardi⁶⁵ en su obra magistral, al respecto dice que: *“en armonía con algunas tendencias favorables a la autonomía del juicio de parte del magistrado penal, respecto ciertamente del magistrado de la quiebra, el nuevo código de procedimiento penal entrado en vigencia el 24 de octubre de 1989, ha intentado abatir una barrera de prejudicialidad obligatoria. Tanto es así que los artículos 2 y 3 del nuevo código hacen hincapié en el ejercicio del poder discrecional del juez penal, respecto a la suspensión del proceso. Esa regla todavía tiene un temperamento en la disposición del art. 479 del mismo código, que prevé como posibles causas de suspensión el debate de cuestiones civiles o administrativas diversas que deban ser completadas, o porque tiene una limitación respecto de la prueba*

⁶⁴ D´ALBORA, Francisco , Código Procesal Penal de la Nación, anotado y concordado, Ed. Abeledo Perrot pag. 31 Buenos Aires 1996.

⁶⁵ PAJARDI, Piero “Manuale di diritto fallimentare” Ed. Giuffrè, pag. 792, Milano 2002.

subjetiva de controversia. Esto es criticado por Pajardi, dado que “il vincolo del giudice penale di fronte al giudice civile resta ora abbandonato al suo potere discrezionale, con conseguente rischio di giudicati diversi”⁶⁶. Por último, agrega que la Corte Costituzionale ha declarado excepcionalmente la inconstitucionalidad de dicha norma por contrarias a su ley suprema, en tanto contrasta con el sistema de prejuzgabilidad civil.

Volviendo a nuestra doctrina, queremos explicar que si no se verifica el crédito en un concurso preventivo, por falta de justificación adecuada de la causa de la obligación, esa falta de justificación implica que no ha sido sustancial la configuración del crédito contenido en la obligación tributaria. Ergo si la obligación es vacua por falta de contenido, cual es la imputación que el Tribunal penal puede hacer al contribuyente, cuyo bien jurídico protegido es la falta de ingreso a las arcas del Estado, cuando es el propio estado quien no sabe cual deberá ser el ingreso.

1.5.- Ley Penal Tributaria.

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

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

Y no es tema de nuestro trabajo hablar de elusión siempre que haya planificación y ésta sea legal, dado que tal como se ha sostenido, nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea la mayor posible, cuando dentro del ámbito de la licitud puede tributar menos o no hacerlo⁶⁷.

Pero si es materia de nuestro trabajo determinar la competencia de la fijación e identificación de los hechos imposables, dado que sin el aspecto cuantitativo (alícuota y base imponible), y en ese sentido estamos en un todo de acuerdo

⁶⁶ “El vínculo del Juez penal frente al Juez civil, queda ahora abandonado por el poder discrecional que tiene aquel, con el consecuente riesgo de juzgar en forma diversa los mismos hechos”.

⁶⁷ Trib. Oral Penal Económico Nro. 1 “Eunekian Eduardo s. Leyes 23.771 y 24769” 13.08.2004.

con Díaz Ortiz y Carlos Moro⁶⁸, dado que lo que es resorte asignado legalmente y en forma exclusiva de la administración fiscal, sujeta a la revisión jurisdiccional ulterior (la AFIP., el Tribunal Fiscal de la Nación, el Juez Federal con competencia contencioso administrativa, la Cámara Federal de seguridad Social y hasta la Corte Suprema de Justicia de la Nación) y en la especie, el Juez de comercio. El Juez penal no tiene la facultad de determinar la existencia del impuesto presuntamente evadido con independencia de lo que resuelva el Juez del concurso.

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

1.6.- Visión concursal en materia de cosa juzgada.

1.6.1.- La revisión de la determinación fiscal (cosa juzgada administrativa) en sede concursal.

Coincidimos con Raspal⁶⁹ que el tema tiene relación con la necesaria autosuficiencia de una resolución administrativa -dictada por un Juez administrativo-, que pone fin al procedimiento o trámite administrativo de determinación de deuda, entendiendo que la misma es revisable por un Juez concursal.

Es que si admitimos que si una resolución puede ser revisada respecto de un juicio de conocimiento pleno en el ámbito jurisdiccional bajo determinados supuestos, por ejemplo violación del derecho de defensa del contribuyente, con mas razón se podrá revisar el fallo recaído en sede administrativa en el cual se determine la deuda la que es dictada por el director general de la repartición o

⁶⁸ DIAZ ORTIZ, José A. y MORO, Carlos E. "Interacción de las Sentencia Dictadas por los Fueros Comercial y Penal en Materia Tributaria y Penal Tributaria" en prensa para la Revista de las Sociedades y Concursos.

⁶⁹ RASPAL, Miguel Ángel "Algunos aspectos puntuales referidos a la verificación de créditos fiscales" en XIV Jornadas de Institutos de Derecho Comercial, pgs, 34 y ss, Ed. Talleres Gráficos de Mac Tomás, Buenos Aires, agosto de 2007.

por un Juez fiscal si hubo recursos, los que no pertenecen a un órgano jurisdiccional, sino que son funcionarios del poder ejecutivo.

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

Por su parte, señala Garagusso⁷⁰, que es el Juez concursal quien tiene todas las facultades para revisar lo resuelto por el órgano administrativo y que no existe técnicamente cosa juzgada administrativa que pueda ser oponible al estado concursal.

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

1.6.2. La cosa juzgada concursal.

El artículo 37 de la ley concursal argentina establece “La resolución que declara verificado el crédito y, en su caso, el privilegio, produce los efectos de la cosa juzgada, salvo dolo. La que lo declara admisible o inadmisibile puede ser revisada a petición del interesado, formulada dentro de los veinte días siguientes a la fecha de la resolución prevista en el art. 36. Vencido este plazo, sin haber sido cuestionada, queda firme y produce también los efectos de la cosa juzgada, salvo dolo”.

Conforme con pacífica doctrina y jurisprudencia, dicho pronunciamiento, dictado en base a los pedidos de verificación de créditos, tiene el efecto de la **“cosa juzgada material”**⁷¹.

⁷⁰ GARAGUSSO, Horacio y MORIONDO, Alberto, “Los procedimientos administrativos de determinación de deudas impositivas y su eficacia ante el concurso preventivo o la quiebra” En Derecho Concursal, Homenaje a Guillermo Mosso, Editorial La Ley, pag. 277 Buenos Aires 2004.-

⁷¹ C.N.Com., Sala A, 6-7-84, “Empresa Tandil S.A.”, E.D. t. 110 p.571; C.N.Com., Sala D, 18-12-89, “Dar S.A. de Ahorro y Préstamo para la Vivienda”; CÁMARA, Hector “El concurso preventivo y la quiebra”, Ed. Depalma, Bs.As. 1978, t.I, p. 713, nro. 61.4; QUINTANA FERREIRA, Francisco “Concursos”, Ed.Astrea, Bs.As., 1988, t.I, pag. 431; Galíndez, O. “Verificación de créditos”, Ed. Astrea, Bs.As., 1997, p.184, nro.60; HEREDIA, Pablo D. “Tratado Exegético de Concursos y Quiebras”, Ed. Abaco, Bs.As., 2000, tomo I, pag.757.

Ello hace al pronunciamiento inimpugnable dentro del mismo proceso concursal, donde no puede reabrirse el debate⁷² y alcanza no solo al acreedor verificante sino a todos los demás acreedores, al deudor y a sus sucesores universales⁷³. Por otro lado, la cosa juzgada que deriva de la resolución que declaró inadmisibile un crédito y que no fue sometida a la revisión prevista por la segunda parte del art. 37 LCQ alcanza tanto al crédito que se insinuó, como también a aquellos accesorios o derechos conexos de él⁷⁴.

Finalmente, cabe señalar que la eficacia intraconcursal de la cosa juzgada resultante del pronunciamiento del art. 36, tiene vigencia tanto dentro del concurso preventivo como en la quiebra indirecta que pudiera decretarse en razón de su fracaso, lo que se explica en razón de la unidad del proceso concursal⁷⁵.

1.6.3.- Efectos extra concursales de la cosa juzgada concursal.

Además, la doctrina nacional es pacífica en señalar que los efectos de la cosa juzgada que menciona el artículo 37 Ley de Concursos y Quiebras tienen lugar también fuera del proceso concursal.

Al respecto, se funda en la condición de proceso de conocimiento pleno del trámite de verificación, y que en el mismo, dentro de sus peculiares características, se respeta la garantía del debido proceso, por lo que constituye una verdadera sentencia con efectos que trascienden al procedimiento concursal⁷⁶.

1.6.4.- Efectos de la declaración judicial de inadmisibilidad del crédito.

⁷² (C.S.J.N., Fallos, 254:320.

⁷³ C.N.Com., Sala C, 4-2-91 "Flores Aranda c/Bonafide S.A."; GARCÍA MARTÍNEZ, R. y FERNÁNDEZ MADRID, J. "Concursos y quiebras", Ed Contabilidad Moderna, Bs. As., 1976, t. I pag.428.

⁷⁴ C.N.Com., Sala B, 21-3-95, "Promaco S.A. s/concurso preventivo s/incidente de verificación por Meller San Luis S.A."

⁷⁵ HEREDIA, Pablo D. "Tratado Exegético de Concursos y Quiebras", Ed. Abaco, Bs. As., 2000, tomo I, pag. 759.

⁷⁶ Conf. TONÓN, Antonio "Derecho concursal", Ed. Depalma, Bs As., 1988, p.272, nota 55; GEBHART, Marcelo "Concursos y cosa juzgada", E.D. t.115, pag. 840; CÁMARA, Héctor, op. Cit. P.714, nro. 61.4; GALÍNDEZ, O., op. cit. pags. 223 y 224; GARCÍA MARTÍNEZ - FERNÁNDEZ MADRID, op. cit., t. I p.428; C.N. Federal Civil y Comercial, Sala II, 2-12-88, c.6015 "Caja Nac. de Ahorro y Seguro c/Gerardo Ramos S.A. s/ ejec. prendaria"; C.N.Com., Sala E, 30-5-88 "Banco latinoamericano S.A. c/Ladefa S.A. s/ordinario".

Expresamente se ha señalado que, declarado inadmisibile un crédito en el trámite de verificación, y no cuestionado el pronunciamiento respectivo mediante el incidente de revisión, el mismo adquiere carácter de cosa juzgada y sus efectos tienen carácter extraconcursal respecto del deudor como de los acreedores concurrentes, no tolerando más discusiones⁷⁷.

O sea que hace cosa juzgada en el marco de una acción individual posterior habida entre el acreedor y el deudor, incluyendo a los garantes de éste⁷⁸.

Por tales motivos, no sólo el acreedor no puede reclamar el crédito al deudor, dentro o fuera del concurso, sino que el deudor, aun cuando quisiera, no lo puede cancelar porque se lo prohíbe el **orden público concursal**.

Tampoco el crédito puede ser exigido a los garantes en razón del carácter accesorio de sus obligaciones (art. 525 del Código Civil).

1.7.- El argumento que distingue la “existencia” de la “exigibilidad”.

El fallo⁷⁹ citado dice que la imposibilidad de hacer efectivo el cobro del crédito no lo exime (al imputado) de pena puesto que la exigibilidad del crédito fiscal, no es un elemento de la tipicidad ni una condición objetiva de punibilidad. Más allá de lo resuelto por el juez concursal, ha de concluirse que la prueba de la existencia del delito de la deuda fiscal que lo genera, queda exclusivamente en manos del Tribunal que lo juzga, quien tiene la posibilidad de objetar por cualquier tipo de prueba las presunciones que en su caso utilice el ente recaudador para determinar la materia imponible, y que las obligaciones naturales, sin perjuicio de su falta de exigibilidad existen...”

Tal fundamento no puede ser aceptado en orden a las siguientes consideraciones:

a) No hay obligación natural porque ésta, por definición, puede pagarse voluntariamente (art. 516 del Código Civil), en cambio, en el caso de una determinación fiscal declarada inadmisibile en un proceso concursal, la ley prohíbe que sea pagada voluntariamente y reputa a un eventual pago imponible al concurso (art. 16 ley 24.522), o sea que el acreedor no puede

⁷⁷ S.C.B.A., 26-10-93, “Sampol, Emilio S.A. c/Cancela Hnos”, LL t.1194-D, p.197.

⁷⁸ CSJN, 1-4-97 “Banco de la Ciudad de Buenos Aires c/ Garcia Hector”, Rev. Doctrina Judicial, t. 1997-2 p.353.

⁷⁹ MULLER, op. Cit. 1.

retener lo percibido, contrariando lo establecido por el artículo 515, primera parte, del Código Civil.

b) Tal prohibición de pago abona la ausencia del delito ya que el procesado o condenado carecería en el caso del derecho que asiste a todo sujeto de lograr una “probation” o una extinción de la pena mediante el pago de la obligación fiscal evadida.

c) Aún en la hipótesis de aceptarse que existiese una obligación natural, nunca podría dar lugar a la configuración del delito en tanto el tipo penal de que se trata requiere “daño al patrimonio estatal” y si no hay exigibilidad (derecho del Estado a percibir) mal puede haber daño.

1.8.- El artículo 1105 del Código Civil.

Dicha norma establece que, salvo los dos casos del artículo 1104 (validez o nulidad de matrimonio y calificación de la quiebra de los comerciantes) “o de otros que sean exceptuados expresamente, la sentencia del juicio civil sobre el hecho no influirá en el juicio criminal, ni impedirá ninguna acción criminal posterior, intentada sobre el mismo hecho, o sobre otro que con el tenga relación”.

Sin embargo, no puede servir de sustento a la doctrina del fallo “Müller” en tanto no se trata de una cuestión de “calificación civil” previa al tipo penal sino de una remisión de la ley penal tributaria a una relación civil “la obligación tributaria”, que debe ser reconocida en sede civil⁸⁰, sea la sede tributaria, en caso de obligado *in bonis*, o la sede concursal, en caso de obligado insolvente. En otros términos, la norma penal tiene como elemento un hecho a determinar en sede civil: la existencia de una obligación tributaria. No declarándose en sede civil mal puede iniciarse o continuar la acción penal.

1.9.- Conclusiones sobre el tema.

El tema en análisis nos ha parecido de utilidad a varios efectos.

En primer lugar, para destacar los problemas que surgen del hecho de que una misma materia, la tributaria, pueda estar sucesiva o alternativamente en tres

⁸⁰ Utilizamos sede civil solo en el sentido de oposición a sede penal, o sea todo tribunal administrativo, fiscal o comercial diverso a la jurisdicción penal.

sedes diversas, como son la fiscal, la concursal y la penal, sin soluciones armonizadas.

En segundo término, para reflexionar sobre la importancia del principio de legalidad en la aplicación del Derecho en general y, en particular, en la aplicación del Derecho Tributario.

Es que en nuestra opinión personal, y por razones basadas en un sentimiento de justicia, los Tribunales penales se apartan de la estricta legalidad al desconocer el derecho vigente que predica la cosa juzgada concursal con efectos extra-concursales y la consecuente inexistencia de la obligación tributaria que debería fundar el delito.

A nuestro juicio, tal legalidad nunca debería ser soslayada, ni aún en situaciones de aparente “justicia” como la condena en el caso citado, so pena de afectar gravemente la vigencia del Estado de Derecho al que todos aspiramos.

2.- EFECTOS DE LA NOVACION CONCURSAL SOBRE LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL CONCURSADO.

2.1.- Planteo del tema:

En este caso nos hemos propuesto abordar la incidencia que detenta el impuesto a las rentas o ganancias, cuando un sujeto (persona física o jurídica), se encuentra en concurso preventivo y mediante una propuesta de acuerdo preventivo (conf. art.43 de la Ley 24.522, modificada por la ley 25563).

De esta forma logra una ventaja patrimonial o renta -catalogada esta como un acto de título gratuito- ya que reduce la deuda verificada correspondiente al pasivo, lo que puede oscilar entre no pagar casi nada, o pagar algo menos del 100%, computando siempre el valor presente de los créditos.

De modo tal que, homologado el acuerdo preventivo, y novadas las obligaciones de los ejercicios anteriores, (conf. arts. 801 y ss. del Código Civil y 55 de la ley 24.522) la concursada obtiene un lucro determinado, del que resultará, a mayor quita o espera obtenida, mayor base imponible a los fines de determinar el impuesto a las ganancias, conforme el art. 30 del Decreto Reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias.-

También es tema de nuestro trabajo, la posibilidad de que la concursada, previo a la homologación definitiva del acuerdo, determine el impuesto a las ganancias que deberá tributar, evitando el vencimiento de los quebrantos de los ejercicios anteriores para que éstos no les prescriban (conf. art. 19 de la Ley).

2.2.- Breves consideraciones conceptuales.

2.2.1.- La normativa concursal.

En primer lugar, hay que distinguir el supuesto de quitas concursales de las contractuales, tal como lo señala Pablo Varela⁸¹, con expresa referencia a Juan Oklander⁸², ya que este autor señala que *“la diferencia sustancial entre ambas figuras radica en su voluntariedad o aceptación no impuesta. En el caso de las quitas concursales nos hallamos ante un acto de imperium jurisdiccional donde el cumplimiento obligatorio no permite margen de maniobra alguna al acreedor perjudicado quien debe someterse a la reducción de su acreencia”*.

En materia concursal artículo 43 de la Ley 24522 en análisis⁸³, que originalmente establecía que el deudor concursado no podía ofrecer como quita más del 60% del crédito verificado, es decir que mínimamente debía la concursada pagar como piso el 40% de capital quirografario, ha sido suprimido por la ley 25.563, en supresión ratificada por la ley 25589, con lo que quedó eliminado el piso fijado del capital mínimo a cancelar.

Si bien corrieron ríos de tinta entre los concursalistas, respecto a que si el porcentaje mínimo debía ser suprimido o no, lo cierto es que hoy en la legislación concursal no existe tope de capital mínimo en el ofrecimiento del pago de los créditos adeudados por la concursada.

Finalmente, y en cuanto a la “espera”, ella constituye sin duda alguna también una ventaja patrimonial para la deudora toda vez que de acuerdo al plazo de gracia solicitado y conformado por el tribunal al homologar la propuesta de pago, será también mayor la ventaja de la deudora atento al diferimiento en el

⁸¹ VARELA Pablo, “Los malos créditos: su relevancia en materia tributaria. La experiencia Argentina. Publ. Estratto da Diritto e Pratica Tributaria. Volume LXXIII (2002). Ed. Casa Editrice Dott Antonio Milani 2002.

⁸² OKLANDER Juan: “Quitas concursales y contractuales. Su tratamiento impositivo, Revista Impuestos LVII-A, Editorial La Ley, Buenos Aires, pág. 934.

⁸³ Art. 43 de la Ley 24.522, conf. Mod. De la ley 25.589

tiempo del pago comprometido, y el consecuente menor valor presente de los créditos.

2.2.2. Renta o ganancia.

Hemos advertido de acuerdo al análisis de la doctrina consultada, que la legislación argentina en materia de ganancias adopta la teoría del incremento patrimonial neto más consumo⁸⁴. Es decir de acuerdo a esta teoría el concepto de rédito o renta, comprende además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, llamadas ganancias de capital y las provenientes del juego. En el caso en particular, la ganancia obtenida por las quitas del proceso universal, son las llamadas ganancias eventuales.

En síntesis la renta es el resultado de la totalidad de las operaciones efectuadas, de cuyo producto nos da una ecuación positiva previo a deducir los ingresos y las pérdidas.

2.3. El tratamiento de las rentas obtenidas por la quita concursal. El art. 30 del Decreto Reglamentario 1344/98

Cabe resaltar que previo a la normativización de la tributación de la ganancia obtenida por las ventajas de la concursada en relación a las quitas procuradas en el proceso universal, ninguna normativa contemplaba el pago de las rentas obtenidas en función de ellas.

Por el contrario, si vemos los antecedentes el decreto 10609/56 en su artículo 131, expresamente establecía que: *“Los descuentos y rebajas...incidirán sobre el balance impositivo del ejercicio que se obtengan. Solo estarán exentas del gravamen las quitas obtenidas con motivo del concordato o concurso civil del deudor”*.

Por supuesto que en aquella época en la República predominaba una voluntad política industrializadora, con la firme convicción de que, dotadas las empresas de capital propio y necesario, las mismas debían fortalecer tanto al sistema social como generar riqueza en la sociedad. De allí la innecesariedad de obtener ventajas fiscales –a costa de una empresa en crisis y casi en extinción-

⁸⁴ JARACH Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, pags. 480/81, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1985.

, derivadas de una negociación privada del deudor con sus propios acreedores y de la conformidad de éstos –como acto unilateral-, en otorgar dentro de esa misma negociación deducciones crediticias a sus deudores, ya sea a través de la conveniencia económica por el mantenimiento del circuito comercial o bien porque –en el extremo-, ese acreedor depende en forma de satélite, de la concursada, sin la cual se liquidaría su propia empresa.

La ventaja obtenida por la empresa en esa negociación constituía en definitiva un resultado propio y exclusivo para el ente.

Cierto es que son otros tiempos y, lejos de pretender polemizar en este trabajo sobre temas de política financiera, surge a fines de los noventa, vislumbrado el enorme déficit fiscal y los incumplimientos en el pago de préstamos internacionales, el contexto –oportuno para el Estado-, de advertir que las concursadas obtienen ganancias de las quitas en los procesos concursales.

En el punto cabe señalar que Gustavo Diez⁸⁵ señala, a nuestro juicio en forma correcta, que *las quitas definitivas de pasivos, originadas en la homologación de en estos procesos, producen consecuencia en el resultado de los actores, originando una pérdida en el acreedor y una ganancia en el deudor, y es esa ganancia, la que el Estado hace suya.*

Pero en ese contexto y a fines de los años noventa, a través de la sanción del artículo 30 del Decreto Reglamentario Nro. 1344, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, se establece como gravada: “La ganancia neta proveniente de quitas definitivas de pasivos, originadas en la homologación de procesos regidos por la ley 24.522 y sus modificaciones”. Esta norma fue modificada posteriormente a través del decreto 2340/2002 incorporándose un tercer párrafo, el cual analizaremos en el próximo subtema.

En este caso se fijó la alícuota general del 35%, tomando como base la diferencia existente entre el valor del pasivo concursal y el resultado neto obtenido con motivo a la quita. Es decir de conformidad al pasivo existente y homologado el acuerdo, novadas las deudas, el menor monto derivado de la novación sería y será la base imponible para aplicar el porcentaje indicado.

⁸⁵ DIEZ, Gustavo E.; “Impuesto a las Ganancias”, La Ley, IV Edición, pág. 406, Buenos Aires.

2.3.1 Decreto 2340/2002.

Luego de varios traspiés del Fisco por la falta de percepción del tributo decretado, el que debía ser imputado en el primer ejercicio finiquitado, luego de homologado el acuerdo, y lejos de ser benevolente con la imposición normativa, surgió la modificación de la redacción anterior, en el siguiente sentido:” *la ganancia neta proveniente de quitas definitivas de pasivos, originadas en la homologación de procesos concursales regidos por la ley 24.522, se podrá imputar proporcionalmente a los períodos fiscales que venzan las cuotas pactadas, o en cuotas iguales y consecutivas, en los cuatro períodos fiscales cuya fecha de cierre se produzca con posterioridad a la fecha de homologación definitiva, cuando este último plazo fuere menos. El importe máximo de ganancia neta a imputar de acuerdo con la opción prevista en el párrafo anterior, no podrá superar la diferencia que surja entre el monto de la referida quita y el de los quebrantos aculados al inicio del período en que se homologó el acuerdo*”.

Es decir tal como lo señala Daniel Borrego⁸⁶, “*se agrega que el diferimiento de la imputación del beneficio generado por la quita queda, además, limitado al monto que exceda de los quebrantos acumulados al inicio del ejercicio fiscal en el que se homologó el acuerdo*”

El sistema convergente de la legislación concursal y el decreto reglamentario cuyos considerandos referimos en la nota⁸⁷, que tienen similares fundamentaciones en el sentido de promover la salida de las empresas en crisis resultan, dado la grave recesión imperante en aquél momento, además de contemporáneos contradictorios.

⁸⁶ BORREGO, Daniel; “Imputación de la ganancia obtenida por las quitas concursales”, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXV, pag. 194, Buenos AIRES, Febrero de 2004.

⁸⁷ Que el art. 30 de la citada reglamentación refiere al método de imputación de descuentos y rebajas extraordinarias sobre deudas por mercaderías, intereses y operaciones vinculadas con la actividad del contribuyente. Que en dicha norma quedan comprendidas las quitas de carácter definitivo, provenientes de la homologación de concursos regidos por la Ley Nro. 24522 y sus modificaciones. Que en este contexto se hace necesario prever la situación financiera que podría presentarse para aquellas empresas concursadas que obtengan quitas con motivo de dicha homologación y cuya imposición, de acuerdo con lo establecido por la norma reglamentaria, podría entorpecer su proceso de saneamiento. Que, en consecuencia, es menester disponer un mecanismo especial de imputación para la ganancia neta proveniente de las referidas quitas, debiendo tener presente que tal concepto no comprende los créditos no verificados o los pasivos impugnados. Que la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía ha tomado la intervención que le compete. Que el presente decreto se dicta en uso de las atribuciones conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por el art. 99 inc. 2 de la Constitución Nacional.

Véase que por una parte se elimina el tope de quita crediticia y por el otro se fija un tributo sobre la misma, flexibilizado por cierto por el decreto 2340/2002, el cual provoca en los doctrinarios tributaristas diversas opiniones acerca de su interpretación, las que también serán analizadas.

Al respecto se ha señalado que⁸⁸ *“los porcentajes de quitas superan al original del 40% que otrora fijaba como límite la Ley de Concursos, y que la práctica ha demostrado, que las propuestas tienden a superar con creces dicho porcentaje, el beneficio para la deudora se ha incrementado. Pero esto generó una situación imposible de comprender, por un lado el legislador admitió que las partes podían acordar quitas superiores al 40% original pero, simultáneamente, dicha quita provocaba un impacto inmediato en la determinación del impuesto a las ganancias del deudor. Dependiendo de la situación particular de aquél – principalmente, por la existencia de quebrantos acumulados-, podía ocurrir que la nueva carga impositiva posconcurzal determinará, en la deudora, una nueva cesación de pagos, con el riesgo cierto de quiebra”*.

La ley 25563 declara la emergencia productiva y crediticia, y de los considerandos del decreto 2340/2002 surge el porque de la flexibilización normativa en cuanto a facultar a la concursada a incorporarse según el plan de pagos formulado en el concurso o en los cuatro ejercicios posteriores a la homologación.

2.3.2 Interpretaciones doctrinarias de imputación del tributo.

- a) La sostenida por Bernardino A. Margolis y Miguel A. Tregob⁸⁹, que categóricamente sostienen que en ningún caso, podrá superarse la imputación de pago del tributo en más de cuatro ejercicios fiscales.
- b) La interpretada por Borrego⁹⁰, quien sostiene que *1. Si la espera es superior a cuatro períodos fiscales se podrá imputar proporcionalmente a los períodos fiscales en los que venzan las cuotas concursales pactadas, y 2) si la espera es de hasta cuatro períodos fiscales, en cuotas iguales y consecutivas, en relación a la frase, -cuando este último plazo fuere menor- condiciona al primer*

⁸⁸ BORREGO, Daniel; idem. Op.cit. nota 8

⁸⁹ MARGOLIS, Bernardino y TREGOB, Miguel A.; “El impuesto a las ganancias en las empresas que han homologado su concurso preventivo. Solución del Decreto 2340/2002 y los desafíos pendientes a resolver” Doctrina Tributaria Errepar –DTE- Tomo XXIV, pags. 601 y ss.

⁹⁰ BORREGO, Daniel; Idem op. cit. nota 8.

supuesto⁹¹ , estableciendo que no resulta condicionante la conjunción disyuntiva “o”, ya que esta divide el párrafo en dos supuestos. Y por último interpreta que *“lo único que está diciendo es que si se pactare un plazo inferior a cuatro años, se deberá imputar en cuatro cuotas iguales y consecutivas en los cuatro períodos fiscales, que cierren después de la homologación definitiva.* Este sistema es criticable por el pago proporcional, dado que en la medida que aumenta la base imponible aumenta la alícuota, por lo cual entendemos en nuestro caso que se trata de un impuesto regresivo.

c) La postura de María C. Damsky Barbosa⁹² quien entiende que: “si recordamos que la ley de concursos y quiebras brinda, entre los supuestos posibles de negociación, la espera para el pago de la deuda, en la mayor parte de los casos concretos deberemos imputar la ganancia conforme a la segunda alternativa, pues como surge del análisis, *las dos posibilidades no son una opción del contribuyente sino que se debe utilizar aquélla que brinde el menor plazo para la imputación total de la ganancia obtenida. De este modo, podríamos concluir en que solamente se podrá hacer uso de la primera de las opciones cuando el plazo para el pago de la deuda no exceda los cuatro años*”. En virtud de ello la citada autora opina que “esta modificación al Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias ha venido a subsanar un vacío legal que aunque debiera figurar en el articulado de la propia ley no en su decreto”.

Por su parte el Dictamen DAT Nro. 28/2006 hizo alusión al artículo 30 y su agregado por el Decreto 2340/2002, en cuanto a que se estableció el procedimiento para imputar la ganancia neta de quitas de pasivos originadas en la homologación de procesos concursales, y en tal sentido refirió el mentado Dictamen que: “la medida implementada persiguió como finalidad implementar un sistema tendiente a proteger la situación financiera de las empresas concursadas que obtengan quitas, y la metodología debe aplicarse para proceder a la imputación de la renta”. Agrega que el reglamentador habilitó al contribuyente a imputar la ganancia neta proveniente de quitas

⁹¹ “...se podrá imputar proporcionalmente a los períodos fiscales en los que venzan las cuotas concursales o se podrá imputar, en cuotas iguales y consecutivas, en los cuatro períodos fiscales, cuando este último plazo fuere menor”.

⁹² DAMSKY BARBOSA, María; “Tratamiento en el impuesto a las ganancias de las quitas concursales”, Periódico Económico Tributario Nro. 270, Editorial La Ley.

proporcionalmente en los períodos en que venzan las cuotas del proceso, siempre que éstas no excedan del plazo de cuatro ejercicios fiscales, límite temporal máximo que se establece par el diferimiento del cómputo de las rentas bajo examen.

2.4.- Nuestra opinión respecto a la exigibilidad y el momento de imputación.

Entendemos que la exigibilidad del tributo, será al vencimiento del cierre del primer ejercicio luego de homologado el concurso, siempre que esta homologación adquiera firmeza. Y este tópico es importante dados los efectos novatorios del acuerdo homologado por el juez, siempre que no haya impugnaciones. De ser ello así deberá esperarse a las resultas de la resolución del Superior, o sea a la existencia de homologación firme.

Ahora bien, analizando la finalidad de ambas normas, por un lado la eliminación del tope fijado en el artículo 43 de la Ley de Concursos y Quiebras, y por otro la flexibilización en el pago del impuesto a las ganancias en relación a la quita concursal obtenida, consideramos que la concursada se encuentra irrestrictamente facultada para imputar proporcionalmente a los períodos fiscales en que venzan las cuotas concursales pactadas en el acuerdo que se homologa en la sentencia del concurso. O sea que a nuestro juicio el plazo de cuatro períodos fiscales no rige como tope en esta alternativa atento a que solo podría ser aplicable en caso de pago de cuotas iguales consecutivas.

Cabe agregar que previo a la modificación del artículo 30, la doctrina⁹³ había propuesto *una alternativa para atenuar los efectos del impuesto resultante sobre las, ya castigadas finanzas* de la empresa concursada. Así el impuesto que se determine como consecuencia de una quita homologada judicialmente, ***podrá cancelarse juntamente con las cuotas resultantes del acuerdo preventivo, y en forma proporcional, aliviando sustancialmente el grave efecto financiero del impuesto a las ganancias.***

En tal sentido coincidimos con Gustavo Diez⁹⁴ quien sostiene que: “...esta discusión en doctrina en torno a si, en ambos casos, la imputación no puede superar los cuatro ejercicios o si, en el supuesto indicado en el apartado 1)

⁹³ STOLKINER, Martín Alejandro y FRIDMAN. Hector Carlos; “El impuesto a las ganancias y el Acuerdo Preventivo” II. Congreso Iberoamericano de la Insolvencia, Tomo II. Pag.189 Editorial Advocatus Córdoba septiembre de 2000.

⁹⁴ DIEZ, Gustavo E. idem op. cit nota 5.

(proporcionalmente a los períodos fiscales en que vengzan las cuotas concursales pactadas), o si estamos frente a un supuesto especial de imputación bajo el criterio de lo devengado exigible que no contiene límite alguno en cuanto a los plazos de duración. Entendemos que esta última tesis es la plasmada por el legislador, por que el texto legal es claro en cuanto a las alternativas de imputación, separadas por la conjunción disyuntiva “o”, que denota diferencias o alternativas entre dos supuestos. La proporcionalidad a la que alude la primera alternativa sólo es posible en cantidad de cuotas pactadas y no limitada a un determinado número de ejercicios.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar que si bien el tributo toma como base imponible la novación de los créditos verificados, esos créditos insolutos son los provenientes de los ejercicios anteriores a la fecha de presentación en concurso preventivo, de lo que se sigue que el crédito generado por la AFIP, con motivo a la homologación participa, en su sustancia, de la naturaleza de los créditos de causa o título anterior a la fecha de presentación por lo que debe compartir, también, las modalidades de pago de éstos.

2.5. Ganancia determinada previo a la homologación. Facultad de la concursada de compensar quebrantos.

Contemplamos como situación hipotética el supuesto en que la concursada, no haga uso de la opción del decreto de pagar en cuotas, e intente abonar el tributo de contado. El supuesto es el siguiente: el caso en que la concursada prevea que por tener las mayorías suficientes y no existir motivo alguno para una impugnación o una no homologación oficiosa, la homologación será indefectible y, entonces, pudiera determinar la quita, y la consecuente ganancia, en un ejercicio anterior al de la homologación concursal firme, la que puede tardar varios años más.

No olvidemos que existe la posibilidad de que el concurso se encuentre homologado pero la firmeza del mismo dependa del resultado de alguna

impugnación interpuesta (art. 50 de la ley 24522)⁹⁵, o de una apelación directa, más allá de su dudosa admisibilidad.

Estos hechos determinarán que el tiempo que insuma la homologación del acuerdo y su firmeza pueda jugar en contra de los intereses de la concursada si la deudora contribuyente tiene en la actualidad quebrantos absolutamente compensables con la ganancia obtenida por la quita concursal.

En función de ello entendemos que podría resultarle de utilidad compensar los quebrantos de los últimos ejercicios sin tener que esperar a la homologación firme, espera que podría ocasionar la prescripción de tales quebrantos, con consecuencias negativas para el giro social.

Recordemos la sentencia de la Corte Suprema de Justicia⁹⁶- sin perjuicio de que se trataba de un caso de caducidad de quebrantos en un ejercicio irregular- donde se estableció que el cómputo del plazo de caducidad de quebrantos, se debe determinar computando el plazo de cinco años y no de cinco ejercicios, aplicando el criterio del artículo 25 del Código Civil.

Es por todo ello que creemos posible la viabilidad de esta situación a favor de la concursada.

En nuestra opinión, debe primar el principio de mantenimiento de la explotación empresarial por encima de procurar la percepción fiscal, y habida cuenta que si es posible la compensación de quebrantos en su totalidad, la concursada se verá aliviada financieramente, pudiendo invertir la liquidez en la empresa o bien cancelar pasivos concursales.

Si espera hasta la homologación definitiva y firme podría perder los quebrantos acumulados a consecuencia de la prescripción establecida en el art. 19 de la Ley de ganancias.

La resolución técnica Nro. 17 establece que: “los efectos patrimoniales que pudiere ocasionar la posible concreción o falta de concreción de un hecho futuro (no controlable por el ente emisor de los estados contables) tendrán el siguiente tratamiento:

⁹⁵ Art. 50 ley 24.522. “Los acreedores con derecho y voto, y quienes hubieren deducido incidente, por no haberse presentado en término, o por no haber sido admitidos sus créditos quirografarios, pueden impugnar el acuerdo, dentro del plazo de cinco (5) días siguientes a que quede notificada por ministerio..”

⁹⁶ “C.S.J.N., “Malei S.A. c. DGI”, 14.08.2007.

a) los favorables sólo se reconocerán en los casos previstos en la sección de impuestos diferidos

b) Los desfavorables se reconocerán cuando: 1) deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de los estados contables, 2) la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta, 3) sea posible cuantificarlos en moneda de una manera adecuada.

En este caso planteado se darían las tres circunstancias: a) situación existente a la fecha de presentación del ejercicio contable –concurso presentado y conformidades firmadas-, b) la homologación será altamente probable y c) el quantum de la quita que se obtendrá se puede cuantificar.

En el punto, el asiento contable respectivo podría tener como respaldo documental un dictamen jurídico sobre la probabilidad de homologación del acuerdo y un acta de directorio que lo asuma.

Por último, cabe recordar los conceptos sobre derecho contable -tratándose este trabajo de esta interdisciplina- señalados por José M. Garreta Such⁹⁷, en cuanto a que: “La contabilidad de la empresa se desarrollará aplicándose obligatoriamente los principios contables que se indican: 1: Principio de prudencia, 2.Principio de empresa en funcionamiento, 3.Principio de registro, 4. Principio de precio de adquisición, 5. Principio de devengo, 6 Principio de correlación de ingresos y gastos, 7. Principio de no compensación, 8. Principio de uniformidad. 9. Principio de importancia relativa.

Al respecto, dice el autor sobre el principio de prudencia: *“en la confección de la contabilidad el principio de prudencia es el capital sobre el que pivotan los restantes”*. Dice que *únicamente se contabilizarán los beneficios realizado a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio u otro anterior deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas, a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles. Al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera sea su origen. Además deberá facilitarse la información de todo ello en la memoria.* (lo resaltado es nuestro).

⁹⁷ GARRETA SUCH, José M.; “Introducción al derecho contable” pág. 55 y ss Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid 1994

Es así que ante estos tópicos concluimos acerca de la posibilidad de compensar quebrantos con pérdidas antes de la homologación definitiva, atento el riesgo de perder el cómputo de los quebrantos de los últimos cinco ejercicios pudiendo compensar con el impuesto devengado por la quita concursal a los quebrantos pendientes de los ejercicios anteriores.

Ello sin perjuicio de señalar que en el caso de que quede un saldo remanente entre las ganancias y los quebrantos, la concursada que opte por esta vía deberá cancelar dicho saldo mediante el pago al contado, sin derecho a acogerse a un plan de facilidades, o al mismo decreto.

2.6. Conclusiones sobre el tema.

En el marco del análisis realizado, formulamos las siguientes conclusiones, como corresponde a la dialéctica de las ideas:

I.-La deudora puede abonar el impuesto a las ganancias devengado por la quita concursal en cuotas proporcionales al plan de pagos contenido en la propuesta homologada y obligatoria para el resto de los acreedores quirografarios, sin tener que sujetarse al límite de los cuatro ejercicios.

II.-Cuando exista suficiente probabilidad de homologación, y teniendo las conformidades suficientes de los acreedores, la concursada puede optar por abonar el impuesto a las ganancias, derivado de las quitas concursales, efectuando el asiento contable respectivo y determinado su ganancia sin esperar la homologación firme, de modo tal que pueda aprovechar y compensar los quebrantos anteriores a la fecha de presentación en concurso.

Queremos resaltar la incongruencia del sistema tributario referido, habida cuenta que respecto de las finalidades tuitivas de los procesos concursales, cuya desatención termina, a la larga, también perjudicando la Fisco al dificultar la recuperación de empresas económica y socialmente útiles.

III.- LOS CRITERIOS DE PREVALENCIA ENTRE TRIBUTACION Y CONCURSOS.

Más allá de nuestra opinión personal expresada en la conclusión de cada uno de los temas, no resulta sencillo establecer un criterio general de preeminencia de la materia tributaria o de la materia concursal en los casos de conflicto

normativo ya que se registra una suerte de equivalencia entre los criterios de prelación normativa generalmente aplicables.

Ello en tanto:

a) No es un problema de Ley general versus Ley especial: La ley concursal es una ley “especial” al igual que la ley tributaria. La primera atiende al régimen de las obligaciones frente al estado de cesación de pagos y la segunda al régimen de las obligaciones frente al Fisco.

b) No es un problema de fines generales frente a fines particulares: Tanto el derecho concursal como el tributario proclaman finalidades de interés general: la conservación de la empresa y tutela del crédito, el primero, y el aseguramiento de fondos para el cumplimiento de los fines del Estado el segundo.

c) La ley concursal es a veces posterior y a veces anterior a la ley tributaria: Teniendo en cuenta la materia concreta de que se trate, aun cuando generalmente la ley concursal es posterior.

d) Son ambas disciplinas autónomas: Tanto el Derecho Tributario como el Derecho Concursal se proclaman autónomos, sin perjuicio de destacar que lo Fiscal se proclama en una medida superior a lo Concursal, que históricamente se generó como una rama del derecho privado.

e) Competencia federal: Se presenta con muchos tributos. En cuanto a la ley concursal se trata de una ley “federal”⁹⁸ ya que el dictado de una “ley de bancarrotas” está expresamente asignado al Congreso Nacional por la Constitución Nacional, malgrado su aplicación por los tribunales locales.

IV.- CONCLUSIONES GENERALES.

1.-El Derecho Tributario y el Derecho Concursal presentan ámbitos de aplicación comunes en diversos supuestos entre los que cabe destacar los siguientes casos: a) cuando el deudor tributario se presenta en concurso preventivo; b) cuando la sentencia verificatoria concursal es contraria a la continuación de una acción penal tributaria; y c) cuando se trata de establecer los efectos de la novación concursal sobre el impuesto a las ganancias del

⁹⁸ EGÜES, Alberto “Naturaleza federal de la ley de quiebras” en “Derecho Concursal Argentino e Iberoamericano”, Bs.As., 1997, Ed. Ad Hoc, tomo III, pag. 729.

deudor. Todo ello da lugar al nacimiento de una nueva disciplina que cabe denominar “Derecho Tributario Concursal” o “Derecho Concursal Tributario”.

2.-En tales supuestos se registran diversas soluciones normativas entre la legislación tributaria y la legislación concursal, en particular en materia de a) validez de los certificados de deuda; b) intereses; c) prescripción; d) exclusividad aduanera; e) efectos de la cosa juzgada concursal en sede penal tributaria; y f) impacto de la novación concursal sobre el impuesto a las ganancias del concursado.

3.-Las referidas diversas soluciones normativas se ven agravadas por tratarse de materias que involucran a tribunales diversos (fiscal, penal, concursal), con distinta cultura jurídica y criterios forenses consolidados.

4.-No resulta posible establecer “a priori” un criterio único y general para la solución de los conflictos en tanto los criterios usuales para determinar la prelación entre normas en conflictos se presentan, en el caso, con valor equivalente entre las soluciones tributarias y las concursales.

5.-Más allá de las conclusiones propuestas en el presente trabajo para cada caso, la evitación del escándalo jurídico que deriva de las diversas soluciones jurisprudenciales y la necesidad de procurar la mayor seguridad jurídica para los contribuyentes y deudores fiscales, imponen lo siguiente:

5.1.-En lo inmediato, el inicio de estudios interdisciplinarios entre abogados y jueces de las especialidades tributaria, penal tributario y concursal, tendientes a crear doctrina que armonice los criterios en la materia y a elaborar proyectos legislativos superadores que atiendan los distintos intereses en juego con criterios de justicia y equidad.

5.2.-También el dictado de pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre cada uno de los temas que se enfrentan y que los resuelvan con criterios de justicia y equidad, debiendo los mismos sean pacíficamente seguidos por los tribunales inferiores en sus posteriores fallos.

5.3.-Finalmente, como consecuencia de las propuestas interdisciplinarias y de los fallos de la Corte Suprema, la sanción de reformas legislativas que den a las soluciones superadoras estatuto normativo, obligatorio y general.

BIBLIOGRAFÍA.

- ALAIS, Horacio, “Algunas consideraciones entre el derecho concursal y el aduanero” en Anuario de derecho concursal, 2001- Año 1, director Jorge Grispo, Editorial Ad Hoc, Primera Edición, Buenos Aires, Noviembre de 2001.
- ÁLBAREZ ECHAGUE, Juan M.: “Las sanciones Tributarias frente a sus límites constitucionales, Editorial Ah-Hoc, Buenos Aires, 2004.
- ALEGRÍA, Héctor “La llamada prescripción concursal”, La Ley, suplemento de Concursos y Quiebras, 14-3-2003.
- ALTAMIRANO, Alejandro: Disertación UNA, 11.12.07 “La sentencia dictada en la verificación concursal de las obligaciones fiscales y sus efectos sobre la acción penal tributaria” (Alcances del fallo Muller).
- BERTOLINO, Pedro J. “La verdad Jurídica Objetiva” pag.108, Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.
- BONZON RAFART, Juan Carlos “comentario al fallo “Massuh, S.A., s. concurso preventivo s. incidente (de piezas por separado)”, 14.06.2001, C.S.J.N., ED 14.09.2001.
- BORREGO, Daniel; “Imputación de la ganancia obtenida por las quitas concursales”, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXV, pag. 194, Buenos AIRES, Febrero de 2004.
- CICCHITTI, Verónica y De Iparraguirre, Juan Manuel “Prescripción de créditos fiscales en el concurso preventivo”, Revista de Derecho Concursal, Ed. Zeus SRL, Rosario, Tomo I.

- CONSULTORIO FISCAL, “Delitos e infracciones aduaneras” “publicado online Consultorio Fiscal” Domingo 1 de enero de 2006.
- D’ALBORA Francisco: “Código Procesal Penal de la Nación, anotado y concordado”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.
- DAMSKY BARBOSA, María; “Tratamiento en el impuesto a las ganancias de las quitas concursales”, Periódico Económico Tributario Nro. 270, Editorial La Ley.
- DIEZ, Gustavo E.; “Impuesto a las Ganancias”, La Ley, IV Edición, pág. 406, Buenos Aires.
- EGUES, Alberto “Naturaleza federal de la ley de quiebras” en “Derecho Concursal Argentino e Iberoamericano”, Bs. As., 1997, Ed. Ad Hoc, tomo III.
- FAVIER DUBOIS, Eduardo M. y SPAGNOLO, Lucía, “Sentencia de verificación concursal” (vs. Libre investigación en materia penal tributara, a propósito del caso “Muller”) en Revista de Derecho Procesal, Tomo II, Santa Fe, Mayo de 2008 Editorial Rubinzal Culzoni.
- FIGUEROA, Tomás I. “Privilegios Tributarios”, trabajo inédito, enviado por mail.
- GALARZA, Cesar J.: “La Tributación de los hechos ilícitos” Clase 14.05.2007 UA.
- GALINDEZ, O.: “Verificación de créditos” Editorial. Astrea, Buenos Aires, 1997.
- GARAGUSSO, Horacio y Moriondo, Alberto: “Los procedimientos administrativos de determinación de deudas impositivas y su eficacia ante el concurso preventivo o la quiebra” Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.
- GARRETA SUCH, José M.; “Introducción al derecho contable”, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid 1994.
- GEHBHART, Marcelo: “Concursos y cosa juzgada”, El Derecho Tomo 115.
- GRACIABLE, Darío “Créditos fiscales en los concursos”, La Ley del 1-2-06.

- HENSEL, Albert “La relación jurídico tributaria” pub. en Derecho Tributario, Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid 2005.
- HEREDIA, Pablo, D.: “Tratado Exegético de Concursos y Quiebras”, Editorial Abaco, Buenos Aires, 2000.
- HORNOS, Roberto Enrique: “Las denuncias por delitos previstos por la ley penal tributaria”. (material entregado por el EDT de la clase del 12.11.07 sin referencia de cita,).
- JARACH Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, págs. 480/81, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1985.
- LORENTE, Javier A. “La Ley de Quiebras Norteamericana: Panorama General con Referencia a la Ley Argentina”. Editorial Errepar Nro. 101 TXV. PP. 843.
- MARGOLIS, Bernardino y TREGOB, Miguel A.; “El impuesto a las ganancias en las empresas que han homologado su concurso preventivo. Solución del Decreto 2340/2002 y los desafíos pendientes a resolver” Doctrina Tributaria Errepar –DTE- Tomo XXIV.
- NAWIASKY, Hans: “Cuestiones fundamentales de derecho tributario” Ed. Institutos de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- OKLANDER Juan: “Quitas concursales y contractuales. Su tratamiento impositivo, Revista Impuestos LVII-A, Editorial La Ley, Buenos Aires
- PAJARDI Piero: “Manuale di diritto fallimentare” Editorial Giuffre, Milano 2002.
- QUINTANA FERREIRA, Francisco: “Concursos” Editorial Astrea Buenos Aires, 1988.
- RASPAL, Miguel Angel: “Algunos aspectos puntuales referidos a la verificación de créditos fiscales” en XIV Jornadas de Institutos de Derecho Comercial, Editorial Talleres Gráficos de Mac Tomás, Buenos Aires, 2007.
- RIVERA, Julio César "Instituciones de Derecho Concursal", Tomo I, Editorial Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1996.

- RIVERA, Julio César, ROITMAN, Horacio, VITOLO, Daniel Roque, "Ley de Concursos y Quiebras", Tomo I, Editorial Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2000.
- ROULLION, Adolfo: "Régimen de concursos y quiebras. Ley 24522" - 8ª ed. - Editorial Astrea - 8ª ed.
- STOLKINER, Martín Alejandro y FRIDMAN . Hector Carlos; "El impuesto a las ganancias y el Acuerdo Preventivo" II. Congreso Iberoamericano de la Insolvencia, Tomo II. Pag.189 Editorial Advocatus Córdoba septiembre de 2000.
- TONÓN, Antonio: "Derecho concursal", Editorial Depalma Buenos Aires, 1988.
- TOSI, Jorge Luis, "Código Aduanero Comentado y Anotado" Editorial Universidad, pág. 1104/5, Buenos Aires, Agosto 2004 2da. Edición.
- TRIGO REPRESAS, Felix "Código Civil Comentado", Editorial Rubinzal Culzoni, Pp. 616 , Santa Fe, 2006.
- TRUFFAT, Edgardo. Daniel "Algunas notas sobre prescripción concursal (art.56 LCQ) y –en especial- la relación entre ésta y los créditos fiscales", en "Contribuciones al Estudio del Derecho Concursal" en homenaje al Prof. Ariel Dasso, Bs. As., Editorial Ad Hoc, 2005.
- VARELA Pablo, "Los malos créditos: su relevancia en materia tributaria. La experiencia Argentina. Publ. Estratto da Diritto e Pratica Tributaria. Volumen LXXIII (2002). Editorial Casa Editrice Dott Antonio Milani 2002.

JURISPRUDENCIA CONSULTADA.

- "C.S.J.N., "Malei S.A. c. DGI", 14.08.2007.
- "Celulosa Campana S.A., C. Administración Nacional de Aduanas", 1.08.2006, LL 1.09.2008.
- C.C.C. de Mendoza, 24-11-98 "Martinelli, Luis Pascual y otra s/conc.prev."
- C.N.Com., Sala A, 30-5-03 "Toiran, Silvia s/conc. prev."
- C.N.Com., Sala E, "Nickys S.A., s. quiebra s. incidente de revisión p. Afip", 9.02.2004.

- C.S.J.N., Filcrosa S.A., s. quiebra s. inc. de revisión p. Gobierno de la Ciudad de Avellaneda, 30.09.03.
- CCCBB Sala II. “La Puntual s. concurso preventivo s. inc. DGI Nro. 1361.
- CN. Cont. Adm. Fed. Sala II. “Valle de las Leñas S.A., c. DGI” 1.08.05, La Ley del 5-12-05.
- CNCom. Sala B “Sebastián Marínese S.A., s. concurso preventivo s. inc. P. Fisco Nacional” 28.02.2001.
- CNCom. Sala D Frigorífico y Matadero la Foresta s. concurso s. inc. De verificación p. Mun. La Matanza - 22/03/1995.
- CNCom., Sala A "Faldeleres S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de Revisión (AFIP - DGI) –04/04/2007.
- Conf. CNCom. Sala E “Pinto Margarita s. concurso preventivo, s. incidente de revisión p. Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires, 24.04.2008.
- Dictamen Fiscal 78274 de la CNCom, Sala B, 3.12.99, "Goldadler de Pleszowski s/ quiebra s/ inc. de verif. por DGR de la prov. de Misiones".
- Dictamen Fiscal 82518; Sala D, 21.6.02, "Bellina sa s/ quiebra s/ inc. de rev. por Fiscalía de Estado de la provincia de Buenos Aires".
- Ley de Bacarrotas.
- Sala A, “Clínica Modelo S.A., s. Conc. Prev. S. inc. de Verificación p. Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires.
- Sala B, “Pet Supplies Inti S.A., s. concurso preventivo s. inc. de revisión p. AFIP”, 16.06.2005.
- Sala C, “Balfhor Noé s. quiebra s. inc. de verificación p. Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, pub. LL 2001-C 112.
- Sala E, 23.12.97, "Filcrosa sa s/ quiebra s/ inc. De verificación por Municipalidad de Avellaneda".
- SCBA, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de revisión en autos: 'De la Iglesia y Cía. S.C.A. **Concurso** preventivo” en ide. “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de revisión en: 'El Rincón de Torres. Concurso Preventivo”.

- T.S. Ciudad Autónoma Buenos Aires, “Sociedad ITALIANA DE Beneficencia en Buenos Aires, s. queja 17.11.2003.

NUEVO PRECEDENTE: Concursos. Concurso preventivo. Trámite hasta el acuerdo. Proceso de verificación. Verificación tardía. Tributación provincial. Prescripción liberatoria. Facultades provinciales. Precedente "Filcrosa SA" 26/03/2009

Corte Suprema de Justicia de la Nación

La Corte Sup., en autos "Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)", resolvió revocar la sentencia de anterior instancia que entendía que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias en el Congreso nacional no ha sido absoluta y que, dentro de las atribuciones reservadas por ellas para sí, está la de establecer tributos en sus respectivos territorios; además, sostuvo que debe aplicarse el precedente "Filcrosa SA".
[Texto Completo](#)

Hay una nueva doctrina en quitas ver cola impresión lex