

La verificación del crédito por parte de la administración tributaria: el debate en torno al plazo de prescripción

Por Pablo Hernán Della Picca

Publicado en EIDial.com el 22 de agosto de 2012

I.- Introducción

La prescripción es uno de los puntos neurálgicos en lo que a la relación entre el proceso concursal y el tributario concierne. En principio todo acreedor cuenta con un plazo no mayor de dos años, contados a partir de la presentación en concurso, para insinuarse en el pasivo del deudor. Independientemente de ello, la AFIP tiene un plazo de cinco o diez años –dependiendo de la situación del contribuyente (conf. art. 56 de la ley de procedimiento tributario, en adelante LPT)– para determinar y exigir el pago del tributo.

Es importante señalar que recién a partir de la sanción de la ley 24522 se incorporó el instituto en estudio a la materia concursal. Previo a ello, ninguna de las leyes que le precedieron contenían normas que fijaran un término para verificar el crédito, de modo que el plazo con el que contaba cada acreedor para exigir el mismo era el que surgía de la normativa particular que enmarcaba la relación jurídica entre el deudor y acreedor¹.

Desde que comenzó a regir la ley 24522 todas las deudas poseen el mismo plazo de prescripción, a menos que la reglamentación establezca, para la obligación en particular, un término menor de dos años, supuesto en el que rige este último. Esto permite conocer cuántos y cuáles son los acreedores que pretenden el cobro de sus acreencias en un momento determinado. Fundamentalmente tendrán interés en ello el propio concursado y, eventualmente, quienes tengan intención de adquirir la compañía.

La prescripción se justifica por cuanto evita el desequilibrio que produciría la aparición de acreedores dormidos y en el beneficio que se obtiene con la salvaguarda de

¹ La doctrina se había ocupado de reclamar otra solución en el entendimiento de que la fijación de un plazo de prescripción común a las acciones de todos los acreedores que no se habían presentado a verificar contribuiría a delimitar el pasivo concursal en un momento dado, dando certeza a la situación patrimonial del concursado al evitarse la aparición sucesiva, en distintos momentos, de diversos créditos insatisfechos, comunmente denominados pasivos ocultos (Heredia, Pablo D. – “Tratado Exegético de derecho concursal”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Tomo 2, Bs. As 2000, pág. 270. Ello fue receptado por el Congreso Nacional, así pues en los debates que precedieron a la sanción de la ley 24522 se afirmaba que: “Existe una conciencia arraigada en el ámbito de la sociedad, respecto de que los procedimientos concursales deben concluir rápidamente, y que a fin de otorgar seguridad y estabilidad a las decisiones patrimoniales que los acreedores y terceros adopten con relación a la empresa concursada, el pasivo al cual se ha dirigido el acuerdo, debe permanecer con la menor cantidad de variantes posibles” (Antecedentes Parlamentarios, Ley 24522, La Ley, año 1995 N° 7, pág. 130).

la empresa económicamente viable².

Ahora bien, desde que la prescripción fue incorporada al proceso concursal –año 1995– hasta la sanción de la ley 26086³ no sufrió alteraciones. A continuación trataremos el régimen general, sin considerar aún las sustituciones introducidas en el año 2006.

Como fuera expuesto, el art. 56 de la ley 24522 establece un plazo de dos años para verificar el crédito en el concurso del deudor, contados desde su presentación. En rigor, el acreedor debe verificar el crédito en el período fijado por el juez en el acto de apertura⁴ (conf. art. 14, inc. 3 de la ley de concursos y quiebras, en adelante LCQ) para poder participar en las votaciones que permitirán –o no– la obtención de las mayorías necesarias para la aprobación del acuerdo preventivo; empero, si así no procediere, cuenta con dos años para verificar el crédito tardíamente, perdiendo aquél derecho.

A partir de ello se pueden presentar diversas situaciones. En primer lugar que el acreedor verifique su crédito tardíamente y que el concurso aún no halla concluido; en este supuesto se formará un incidente de verificación. El expediente se sustanciará entre el deudor y el acreedor y el síndico desempeñará el mismo rol imparcial que se le asigna en la verificación tempestiva, esto es, una vez concluido el período de prueba en el incidente se le dará vista para que emita un informe que sugiera admitir o rechazar, total o parcialmente, el crédito o el privilegio reclamado⁵.

En cambio, si el acreedor se presenta tardíamente y el concurso hubo finalizado (art. 59, LCQ), el reclamo del crédito tramitará por la acción individual que corresponda, la que debe ser interpuesta ante el juez del concurso.

Por último, si han transcurrido dos años desde la presentación en concurso y el acreedor no verificó su crédito, la obligación se convierte en natural, si fuere reconocida en el acuerdo preventivo, proyectándose sobre la misma los efectos que el Código Civil consagra en el art. 515 y concordantes.

La prescripción alcanza a todas las categorías de créditos, esto es, con privilegio o quirografarios; puede ser opuesta como defensa –por vía de excepción– o bien por vía de acción, promoviendo el concursado la pertinente demanda declarativa⁶.

² Lorente, Javier A. – “Ley de Concursos y Quiebras”, Gowa, tomo I, Bs As. 2001, citado por Graziabile, Dario J. – Tratado de la prescripción liberatoria”, López Herrera, Edgardo (Dir.), Lexis Nexis, Bs. As. 2007.

³ Boletín Oficial del 11/04/2006.

⁴ Se trata de una fecha que toma estado público con la publicación de edictos, respecto de la cual no resulta aplicable el instituto de las “dos primeras horas” (Grispo, Jorge D. – “Concursos y Quiebras”, Ad-Hoc, Bs. As. 2003, pág. 441.

⁵ Grispo, Jorge D. – Ob cit., pág. 443.

⁶ CNACom, Sala E - “Noblex Argentina SA s/conc. prev. s/inc. de declaración de prescripción al crédito de la DGI”, 23/02/1999.

II.- La prescripción respecto de los créditos fiscales

Corresponde desde ahora plantear el interrogante que se halla en el centro de la cuestión: ¿cuenta el fisco con un plazo de prescripción abreviado de dos años para reclamar los créditos fiscales en el concurso del contribuyente, o se debe sujetar a los plazos que rigen en materia fiscal? Dicho en otros términos ¿cuenta la administración tributaria con dos, cinco o hasta diez años para determinar y exigir el pago de los tributos en caso de que el sujeto obligado se encuentre concursado?

Si la cuestión quedara reducida a este aspecto no reflejaría la complejidad que la misma acarrea. Veamos.

Como es sabido, la labor que debe realizar la administración para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias no se limita a la mera ejecución de los gravámenes, sino que, y por sobre todas las cosas, en un gran número de casos debe determinar la materia imponible del mismo. La determinación de oficio de impuestos consiste en un procedimiento administrativo reglado que conlleva el despliegue de una serie de actos –vista, descargo, ofrecimiento y producción de prueba, dictámenes, y resolución fundada–, que se encuentra regulado específicamente en la ley 11683 (arts 16, 17, 18 y conc.) y supletoriamente en la ley 19549, y que tiene una duración temporal acorde a la naturaleza de la materia y a las probanzas que la misma amerite.

Además de ello, el contribuyente cuenta con dos vías recursivas para impugnar la resolución determinativa de oficio: i) el recurso de reconsideración, que se interpone ante la propia administración para que lo resuelva el superior jerárquico, o ii) el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Ambos remedios son optativos y excluyentes entre sí (art. 76, LPT). La interposición del segundo de los recursos descriptos impide –efecto suspensivo– que la administración fiscal ejecute el acto administrativo (art. 167, LPT). Nada dice la ley 11683 ni su decreto reglamentario respecto de los efectos que produce la presentación del recurso de reconsideración; a pesar de ello, la doctrina mayoritaria entiende que la ejecución del acto apelado queda en suspenso.

Una vez que haya sido resuelto el recurso de reconsideración, de ser este confirmatorio del acto impugnado, podrá la administración iniciar el proceso judicial de ejecución fiscal. Por su parte, de ser la sentencia del Tribunal Fiscal adversa a las pretensiones del recurrente, cesará la “suspensión” del acto determinativo apelado, sin menoscabo del derecho a interponer el recurso de apelación y revisión limitada ante la Cámara de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal (art. 192, LPT).

Además de lo adeudado en concepto de impuesto, la resolución determinativa de

oficio debe contener lo debido en concepto de interés y la multa correspondiente; para esto último es preciso instruir oportunamente un sumario al contribuyente (art. 74, LPT).

Pues bien, teniendo en cuenta todas las fases que habrán de seguirse para que el crédito fiscal se encuentre determinado y cuantificado, sumado a la eventual interposición del recurso de reconsideración ó apelación ante el Tribunal Fiscal que, vale aclarar, tiene su propia regulación legal (Título II de la ley 11683), obliga a repensar la posible respuesta que aventuradamente pudiera surgir a la pregunta que dio inicio a esta sección: ¿con cuántos años cuenta el fisco para verificar su crédito?

Esta cuestión ha sido receptada por la doctrina y la jurisprudencia; como es de esperar, los criterios no han sido unívocos.

III.- Conflicto normativo

Una primera inquietud que se ha presentado es conocer qué ley prevalece: si la 11683 o la 24522. Los argumentos en uno y otro sentido merecen reflexión.

Quienes abogan por el predominio de la ley de procedimiento tributario explican que se trata de una norma federal de orden público, especial y específica. En este sentido, se ha afirmado que el derecho tributario goza de autonomía y que la ley es de derecho público y de derecho federal⁷. Asimismo que la especialidad de las normas del derecho tributario y la autonomía orgánica, teleológica y dogmática del mismo llevan a concluir que la ley 24522 no puede modificar el régimen de prescripción establecido en la ley 11683, más aun tratándose ésta de una norma de carácter federal, carácter del que carece la ley concursal⁸.

Por otro lado, quienes propugnan lo contrario señalan que ambas normas son especiales y que la ley 24522 es posterior a la 11683. A su vez, se ha recordado que aquella ley no es ni más ni menos que la ley sobre bancarrotas que menciona el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, cuyo carácter de norma de orden público se encuentra fuera de discusión⁹.

La Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, con el voto de los Dres. Porta y Castro, señaló que el carácter suspensivo que reviste la apelación ante ese órgano imposibilita la actuación de la AFIP, impidiendo el curso de la prescripción a su respecto. Por su parte, el Dr. Torres indicó que la prescripción de las acciones y poderes del fisco se rigen por la ley 11683, de modo que admitir el decaimiento de la pretensión fiscal por quienes pretenden

⁷ Lamagrande, Marina C. – “La prescripción del crédito tributario y la ley 24.522” – Impuestos LVII-B, 2274.

⁸ Dictamen de la Dirección de Asesoría Legal (AFIP) 80 del 17/10/2000.

⁹ Martínez, Oscar A. y Truffat, Edgardo D. – “Contrapunto con ‘la prescripción de las obligaciones tributarias en el concurso preventivo’”, PET N° 208.

obtener, a través del plazo de prescripción previsto en la ley 24522, una ventaja patrimonial residual o una acreencia de la masa, constituye una burla al principio de buena fe¹⁰.

El orden político también se ha hecho eco de esta polémica al punto de presentar el Poder Ejecutivo un proyecto de ley en el que, entre otras cuestiones, proponía agregarle al art. 69 de la ley 11683 lo siguiente: *“las disposiciones en materia de prescripción contempladas en el presente capítulo, prevalecen sobre cualquier otra norma referida al mismo instituto, establecida o a establecerse, incluso respecto de las previstas en la ley 24522 y sus modificatorias”*¹¹.

IV.- Carácter preconcursal o postconcursal del crédito fiscal

Otra polémica que ha tenido lugar es respecto a si el crédito fiscal tiene carácter preconcursal o postconcursal. Particularmente la cuestión se centra en los créditos que tienen origen en determinaciones de oficio.

La distinción no es meramente teórica, por el contrario, en el primer supuesto el acreedor debe presentarse en el concurso para verificar su acreencia y, de haber iniciado previamente acciones tendientes a su cobro, verá atraído su juicio al fuero donde tramita el concurso –salvo los supuestos de excepción–; en cambio, si el crédito es reconocido como postconcursal el acreedor podrá iniciar las acciones pertinentes contra el deudor, independientemente del proceso concursal en curso (arg. art. 32, LCQ).

Navarrine señala que la deuda fiscal pertenece al período preconcursal, razón por la cual correspondería su verificación, sea tempestiva o tardía; no obstante, si su ejecutabilidad es posterior al proceso de verificación, no podría declararse extinguido por el régimen de prescripción abreviada de la ley 24522, ya que la misma finalidad de esa norma lo impide y porque se encuentra vigente el plazo de prescripción propio de la ley 11683 por encima de la ley del concurso¹². En otras palabras, sin resolución administrativa o sentencia del Tribunal Fiscal el crédito fiscal no se halla determinado, lo cual echa por tierra la mora o la desidia del acreedor en verificarlo, habilitándolo a continuar con la tramitación del proceso de ejecución fiscal al margen del concurso¹³.

En esa misma línea de pensamiento, Licht¹⁴ expresa que el impuesto determinado

¹⁰ TFN, Sala B – “Bayrescard SA”, 15/08/2000.

¹¹ Expediente 0045-PE-2003 del 17/06/2003. Si bien el agregado en comentario no fue admitido en el recinto legislativo, el proyecto fue aprobado y sancionado como ley 25795 el 29/10/2003.

¹² Navarrine, Susana C. – “La prescripción de las obligaciones tributarias en el concurso preventivo”, PET N° 207.

¹³ Navarrine, Susana C. - “Aspectos originales de los créditos fiscales en el proceso concursal”, La Ley 2003-A, 865.

¹⁴ Licht, Miguel N. – “Fallo sobre preeminencia de la ley 11683 frente a lo dispuesto por la ley 24522:

y/o multa aplicada con posterioridad a la presentación en concurso no resultan atraídas por la fuerza expansiva que ejerce el proceso concursal, ergo no deben ser materia de verificación por más que la causa resulte de fecha anterior a la apertura del concurso. La administración tributaria debe instar la verificación únicamente en los casos en que haya concluido la determinación de oficio con anterioridad a la presentación del concurso, sin importar la fecha de la causa de la obligación tributaria. Como corolario de ello, señala que el plazo de dos años que estipula el art. 56 de la ley 24522 sólo resulta aplicable cuando el fisco pudo presentarse desde el inicio como cualquier acreedor.

Asimismo –asevera el autor en comentario– si el administrado hubiera impugnado la resolución del fisco tampoco podría presentarse a verificar su acreencia, toda vez que no estaría autorizado a librar boleta de deuda. Como consecuencia de ello, no resultaría procedente el plazo de prescripción abreviada.

Quienes sostienen lo contrario declaran que el factor determinante es la posición temporal de su causa frente a la presentación en concurso, importando poco que el crédito haya sido determinado *a posteriori* de la presentación: ello proyectaría efectos sobre el título pero jamás sobre la causa¹⁵.

Se ha tildado de caprichosa la asignación de carácter postconcursal a la deuda anterior pero determinada posteriormente. Al respecto, se advierte que no es requisito para la verificación del crédito fiscal que sean líquidos y/o exigibles; ello sólo es necesario para pedir la quiebra del deudor. Además, que no pueda el fisco promover juicio de ejecución fiscal –en razón del carácter suspensivo del recurso ante el Tribunal Fiscal– no empece a que se presente a verificar el crédito respectivo, pudiendo realizar una “determinación provisoria” con la que pueda insinuarse el crédito¹⁶.

V.- Verificación del crédito fiscal sin que sea líquido y exigible

Lo expuesto en el apartado anterior nos abre camino al tratamiento de otro punto crucial en la materia: la posibilidad y/o conveniencia de verificar el crédito fiscal aún cuando no sea líquido y/o exigible.

Como vimos, una postura consiste en practicar una “determinación provisoria”, extremo que, en rigor de verdad, no se encuentra prevista en la ley 11683 ni en ninguna norma reglamentaria.

Otra posibilidad consistiría en que el fisco verifique el crédito en forma “condicional”,

respuesta a duros cuestionamientos al respecto”, PET N° 468.

¹⁵ Martínez, Oscar A. y Truffat, Edgardo D, Ob. cit. En adhesión a este postura, Melzi, Flavia y Damsky Barbosa, María C. – “Régimen tributario de los concursos y quiebras”, La Ley, Bs. As. 2003, pág. 165.

¹⁶ Accinelli, Flavia M. y Reggiardo, Roberto S. – “Sobre la prescripción de créditos fiscales y deudores concursales”, ED 217-729.

solicitando que se practique la reserva prevista en el art. 220 de la ley 24522¹⁷.

Afirma Melzi¹⁸ que el fisco bien puede renunciar –aún tácitamente– a proseguir con el procedimiento de determinación de oficio y someter el análisis de la legitimidad del crédito a la decisión del magistrado concursal. Bajo esa premisa la autora se pregunta ¿por qué el fisco sigue optando en muchos casos por continuar con el trámite administrativo de determinación?, dando por respuesta la distinción entre el régimen probatorio del procedimiento tributario en contraste con el proceso concursal. En lo sustancial, la ley 11683 contiene métodos adoptados para la estimación de oficio, admitiendo el empleo de indicios y presunciones para determinar la materia imponible; el proceso de verificación es sustancialmente un proceso de conocimiento, lo que desecha todas las reglas procesales que benefician la persecución de títulos abstractos.

Es altamente probable que el síndico desaconseje la verificación de aquél crédito – por carencia de título hábil que acredite los extremos exigidos para la verificación– (art. 35, LCQ) y que el juez lo rechace (art. 36 LCQ); en tal supuesto –siguiendo el razonamiento de Melzi– al acreedor le queda aún la posibilidad de intentar su reconocimiento a través del incidente de revisión (art. 37, LCQ).

VI.- La suspensión y la interrupción de la prescripción en el concurso preventivo

Sabido es que durante el curso del plazo de prescripción pueden presentarse circunstancias que lo suspendan e incluso lo interrumpan. Ello es una característica que distingue la prescripción de la caducidad.

Las causales son establecidas en el ordenamiento positivo, entre el cual –en lo que aquí interesa– se halla el Código Civil (arts. 3966 a 3983 –suspensión– y 3984 a 3998 –interrupción–) y la ley 11683 (arts. 65, 65 bis y 66 –suspensión– y 67, 68 y 69 –interrupción–).

En relación al proceso concursal la ley 24522 sólo prevé la interrupción de la prescripción cuando se formaliza el pedido de verificación de créditos.

Teniendo en cuenta lo descripto, además de la causal contemplada en la ley 24522, ¿ninguna otra tiene idoneidad para suspender o interrumpir el término de prescripción?
¿No opera algún otro factor?

Heredia¹⁹ admite la operatividad de la suspensión del plazo de prescripción, en base a lo dispuesto en otras normas del ordenamiento jurídico, toda vez que la ley 24522 no

¹⁷ Lamagrande, Marina – Ob. cit. y Cicchiti, Verónica e Iparraguirre, Juan M. – “Límites jurisdiccionales del juez del concurso en la verificación de créditos fiscales”, PET N° 200.

¹⁸ Melzi, Flavia – “Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación”, tomo II, Edicon, Bs. As. 2010, pág. 368 y ss.

¹⁹ Heredia, Pablo D. – Ob. cit., pág. 273.

prescinde de la aplicación de ellas. En esa misma línea de pensamiento, Graziabile²⁰ sostiene que resulta de aplicación subsidiaria la ley común.

Por el contrario, Melzi²¹ entiende que ante el vacío legal, y frente al criterio restrictivo que debe imperar en la interpretación de la materia, el pedido de verificación del crédito es el único factor que interrumpe el curso de la prescripción. Así pues, niega que las actuaciones administrativas tendientes a determinar una deuda puedan suspender o interrumpir el curso de la prescripción.

La jurisprudencia de la Cámara de Apelaciones en lo Comercial no ha sido uniforme²².

La Sala A ha admitido la interrupción del plazo de prescripción en los términos del artículo 3986 del Código Civil²³.

La Sala C se expidió a favor del efecto interruptivo de la prescripción en base a la aplicación del precepto del derecho común referido en una verificación en la que el acreedor debió esperar a que se le entregara copia certificada de la sentencia laboral y su aclaratoria²⁴.

La Sala D adoptó un criterio semejante al reconocer efecto interruptivo al inicio de un proceso de ejecución fiscal²⁵, sosteniendo que el vocablo “demanda” consignado en el artículo 3986 resulta comprensivo de todas las manifestaciones judiciales que importen una exteriorización de la voluntad del titular del derecho de mantenerlo vivo²⁶.

La Sala F sostuvo que el término demanda no debe ser tomado en su sentido

²⁰ Graziabile, Dario J. – Ob. cit., pág. 909.

²¹ Melzi, Falvia I. – Ob. cit. en nota 19, pág. 359.

²² En el examen de los precedentes de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de la Capital Federal de los últimos años, tanto en la temática aquí tratada como en la del resto de las materias que hacen a su competencia, se debe tener en cuenta que la composición de sus Salas ha ido variando.

²³ Ejemplo de ello lo hallamos en un reciente precedente en el cual, en el marco de una causa civil contra el concursado, el actor no pudo verificar en término su crédito debido a que el juez le había ordenado practicar liquidación y, cumplimentado ello y ante el silencio del concursado al traslado de ley, se lo tuvo por aprobado (CNACom, Sala A – “Transporte Metropolitano Gral. San Martin SA s/conc. prev., inc. de verif. por Dell’Amerlina, Carlos H.”, 07/10/2010).

²⁴ CNACom, Sala C – “OSPEDYC s/conc. prev.”, 22/10/2008. Ver también “Alpi Asociación Civil s/ conc. prev. s/ inc. de verif. iniciado por Viotto”, 24/04/2009 y “Depli SRL s/conc. prev. s/inc. de verif. por Municipalidad de Morón”, 15/11/2011. Sin perjuicio de ello en autos “Electrometalúrgica Andina s/ conc. prev., inc. verif. tardía por Procuración General de la Nación” (07/11/2008) no se hizo lugar al planteo interruptivo derivado del inicio de la ejecución fiscal de la deuda toda vez que el mismo había tenido lugar luego de transcurrido cinco años desde la presentación en concurso.

²⁵ CNACom, Sala D – “Valmyr SA s/con. prev. s/inc. de verif. promovido por Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”, 04/10/10. Es del caso mencionar que en dicha sentencia se expresó que lo resuelto no se vería alterado en el supuesto caso de que se considerara nula la promoción de la ejecución por violación al fuero de atracción, toda vez que la nota del artículo 3986 del Código Civil expresa que: “*Aunque la demanda sea nula, prueba la diligencia del que la interpone...*”. Empero, en el proceso concursal de “Morelli, Clara” (11/11/2009) la Sala desconoció efecto interruptivo a varias ejecuciones fiscales promovidas por el acreedor habida cuenta de que habían tenido lugar con posterioridad al concursamiento, de modo que carecieron de toda eficacia interruptiva.

²⁶ CNACom, Sala D – “Olmos Fragante SA s/conc. prev. sobre inc. promovido por Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”, 07/12/2010.

procesal técnico ya que es comprensivo de toda actividad o diligencia judicial encaminada a la defensa del derecho invocado por la parte interesada; a partir de ello afirmó que el artículo 3986 no exige la traba de la litis sino sólo la interposición de la misma²⁷.

Diferente ha sido el criterio sostenido por la Sala B. Así pues, en un intento de verificación de crédito fiscal por parte del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires –en adelante CABA–, se lo rechazó en el entendimiento de que el inicio de la ejecución fiscal no había interrumpido el curso de la prescripción²⁸. En otro planteo negó que la denuncia penal incoada por la AFIP sea causal de suspensión, en virtud de que la dispensa prevista en el art. 3980 del Código Civil es de carácter excepcional y de interpretación restrictiva²⁹.

En otro orden de exposición, la Cámara ha reconocido como fundamento de la suspensión de la prescripción al trámite de determinación de deuda fiscal³⁰. En un conocido fallo, la Sala E resolvió que no se impone necesariamente obviar la existencia de causales de suspensión, aún cuando no aparezcan reflejadas en la ley 24522³¹. En el caso no se hizo lugar al pedido de prescripción impetrado por el deudor en razón de que la ley 19489³² –norma que regulaba la prescripción respecto de las acciones y poderes de la ex Municipalidad de Buenos Aires– establecía que se suspendía por un año el curso de la prescripción desde la fecha de intimación administrativa de pago, o desde la fecha de resolución condenatoria –según el caso–, prolongable en ambos casos hasta sesenta días después de notificada la resolución que resolvía el recurso jerárquico que eventualmente se interpusiera.

VII.- Jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

A los fines de tener un acabado conocimiento del asunto examinado, analizaremos ciertos precedentes jurisprudenciales que, dada la intensidad con que trataron la temática, se puede afirmar que marcaron el camino en uno u otro sentido.

En el año 1999 la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, con votación dividida, falló en la causa “Zanella San

²⁷ CNACom, Sala F - “Polo, Luciano y otro c/Caja de Seguros SA s/ordinario”, 18/10/2011.

²⁸ CNACom, Sala B – “Vesuvio SA s/conc. prev.”, 23/12/2010”. Además de lo descripto en el resolutorio se afirmó que no correspondía reconocer efectos suspensivos a las actuaciones fiscales realizadas por el acreedor, pues las mismas habían sido iniciadas con posterioridad a la apertura del proceso concursal, violentándose así la prohibición contenida en el artículo 21 de la ley 24522. En igual sentido: “Sotelo, Francisco s/inc. de verif. por Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”, 25/06/2010.

²⁹ CNACom, Sala B – “Rocig SA s/conc. prev. s/inc. de verif. de crédito por Fisco Nacional”, 18/08/2011.

³⁰ CNACom, Sala D – “Atomplast SAICYF c/ conc. prev. s/inc. de verif. de crédito por Fisco Nacional”, 30/12/2004.

³¹ CNACom, Sala E – “Garrote, Manuel A. s/inc. de verif. por Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”, 27/04/1999.

³² Boletín Oficial 22/02/1972.

Luis³³". La AFIP había determinado de oficio la materia imponible en el impuesto interno – rubro vehículos y motores–, la cual fue apelada ante el Tribunal Fiscal –que confirmó el impuesto y revocó la multa– y luego ante la Cámara del fuero. Por su parte, al haber entrado el contribuyente en estado de cesación de pagos, se abrió su concurso preventivo y la AFIP se presentó a verificar el crédito. Esto último fue rechazado por el juez concursal al declarar prescripta la acción; resolución no apelada por la AFIP y que fue incorporada como hecho nuevo en la causa seguida ante la Cámara Contenciosoadministrativo Federal.

El voto de la mayoría³⁴ ponderó la necesidad de encontrar soluciones rápidas a crisis falenciales de las empresas³⁵, excluyendo la preeminencia de la ley 11683 respecto de la prescripción consagrada en la ley 24522, ya que ello no surge de disposición alguna. En tal sentido declararon que la ley concursal, al ser una norma específica y posterior, desplazaba al régimen genérico de prescripción contenido en la ley fiscal. En conclusión, entendieron que cabía otorgarle el carácter de cosa juzgada a lo resuelto por el juez del concurso, no pudiéndose discutir más dentro o fuera del procedimiento universal la existencia del crédito.

El voto minoritario del Dr. Bernardo Licht merece atención. Sostuvo que cuando la determinación de la deuda impositiva es apelada ante el Tribunal Fiscal rige plenamente la ley 11683. En tal sentido, el fisco no puede librar boleta de deuda hasta los treinta días de notificada la sentencia del Tribunal Fiscal (art. 194) y además se suspende el curso de la prescripción hasta noventa días después de notificada la sentencia (art. 65, inc a).

Por su parte, resaltó que una interpretación que condujera a dar prevalencia a la norma concursal sobre la fiscal llevaría a que los plazos de prescripción de esta última podrían quedar subsumidos por aquella, enervando así el ejercicio de las acciones y poderes fiscales.

Unos años más tarde otra sala de la Cámara se expidió en los autos "Valle de las Leñas"³⁶.

Consistió en un planteo que guarda cierta similitud con el anterior: habiendo determinado la AFIP la materia imponible en el impuesto a las ganancias, la resolución fue apelada ante el Tribunal Fiscal –que confirmó la resolución– y luego ante la Cámara. Luego, abierto el concurso preventivo del contribuyente, éste requirió a la Cámara Contenciosoadministrativo Federal que declarara abstracta la causa en razón de lo

³³ CNACAF, Sala I – "Zanella San Luis SAIC c/DGI", 07/12/1999.

³⁴ Voto de los Dres. Buján y Coviello.

³⁵ Para ello recurrieron al Mensaje de elevación del proyecto que luego diera lugar a la sanción de la ley 24522.

³⁶ CNACAF, Sala V – "Valle de las Leñas SA c/DGI", 01/08/2005.

establecido en el art. 56 de la ley 24522.

La Sala V, con el voto de los Dres. Gallegos Fedriani y Otero, no hizo lugar al planteo esgrimido toda vez que: i) el proceso tributario no queda afectado por la fuerza atractiva del concurso; ii) las obligaciones tributarias –*ex lege*– tienen su propio régimen de prescripción y la naturaleza de la deuda frente al concursado –que son reguladas por el derecho privado– es diversa, con lo cual las normas contenidas en la ley 11683 tienen prevalencia sobre el artículo 56 de la ley 24522; lo contrario significaría aceptar que las disposiciones tendientes a regular relaciones de derecho privado avasallen el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes del fisco.

Posteriormente la Sala III se expidió en los autos “Alba Cía Argentina de Seguros SA”. En un proceso en el que había intervenido el Tribunal Fiscal de la Nación –competencia aduanera– confirmando parcialmente la determinación de oficio, en el razonamiento de que no resultaba aplicable al caso la prescripción concursal receptada en el artículo 56 de la ley 24522 sino la establecida en la ley 11683, rechazó el agravio esgrimido por el contribuyente, afirmando que la necesidad de la Aduana de presentarse a verificar el crédito recién nace cuando la infracción ha quedado firme y su monto determinado. Tratándose de normas de igual jerarquía –continúa el fallo de la alzada– debe aplicarse la que regula específicamente el tema³⁷.

Finalmente, hace poco más de dos años en la causa “Bodegas y Viñedos El Águila³⁸” la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en torno a la controversia que suscita la prescripción en la ley 11683 cuando su aplicación se conjuga con la ley 24522.

En la provincia de La Rioja la AFIP pretendió verificar el crédito fiscal –ganancia mínima presunta– en el concurso preventivo del contribuyente, siendo el mismo rechazado toda vez que la presentación había sido efectuada con posterioridad a los dos años estipulados en el art. 56 de la ley 24522. Al ser confirmado el decisorio hasta por el Superior Tribunal de la provincia, el fisco acudió ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, planteando la inconstitucionalidad del sexto párrafo del art. 56 de la ley concursal y la plena aplicación de la ley 11683.

Con relación al examen de constitucionalidad de la norma, el Alto Tribunal aseveró que la solicitud recién había sido introducida al interponer el recurso extraordinario, y que obstaba a su tratamiento la doctrina que veda a los entes estatales la posibilidad de poner en tela de juicio la validez constitucional de las leyes emanadas por el Congreso Nacional.

³⁷ CNACAF, Sala III – “Alba CIA Argentina de Seguros SA (TF 22317-A) c/DGA”, 28/07/2009. Suscribieron la sentencia los Dres. Argento, Grecco y Fernández.

³⁸ CSJN – “Bodegas y Viñedos El Águila SRL s/concurso preventivo-revisión”, 11/08/2009.

En lo que respecta al planteo de fondo, reconoció que el derecho tributario ganó autonomía como rama del ordenamiento jurídico, pero aseveró que ello no empece a que las normas tributarias deban compatibilizarse con los principios generales del derecho.

Por lo demás, negó que pudiera hablarse de prelación de normas, sino que corresponde discernir cuál de ellas es la que rige en relación a la prescripción del crédito tributario.

Finalmente, y como factor determinante para confirmar la sentencia recurrida, advirtió que la deuda reclamada surgía de la propia declaración jurada presentada por el contribuyente, y no de un procedimiento determinativo de oficio, supuesto éste que, de acaecer, sí podría eventualmente llegar a exceder de los dos años previstos en la ley 24522.

VIII.- La reforma introducida por la ley 26086

Al comienzo del presente trabajo mencionamos que la ley 26086 introdujo varios cambios en el régimen concursal y falencial. El mecanismo de atracción concursal y el sistema de prescripción fueron objeto de reforma.

Actualmente el art. 56 de la ley 24522 dispone que si el título verificadorio fuere la sentencia recaída en un juicio tramitado ante un tribunal distinto al del concurso, el pedido de verificación no se considerará tardío si se dedujere dentro de los seis meses de haber quedado firme aquélla³⁹.

Cabe preguntarse ¿cuál ha sido el motivo que llevó a sustituir la ley concursal en este aspecto? La respuesta surge del Mensaje de elevación que cursó el Poder Ejecutivo al Legislativo el 12 de diciembre de 2003. El mismo contiene las siguientes premisas: i) la necesidad de aliviar la sobrecarga de la Justicia Nacional en lo Comercial de la Capital Federal; ii) posibilitar a los acreedores del interior de país continuar sus procesos ante los jueces naturales, con la consiguiente disminución de costos; iii) evitar incrementar el gasto del Estado en la creación de nuevos juzgados o secretarías en la Capital Federal, y iv) la especialidad que caracteriza al juez originario.

Tales propósitos no han sido receptados con beneplácito por toda la doctrina.

Vítolo⁴⁰ ha lamentado la reforma puesto que, en lugar de traer tranquilidad y celeridad para favorecer el éxito de las reestructuraciones de deudas, se incorporaron

³⁹ En concordancia con el art. 56 de la ley, el art. 21 –también sustituido por la ley 26086– dispone que, no obstante la apertura del concurso, los procesos de conocimiento en los que el concursado sea parte continúan su tramitación ante el juez originario –en el cual la sentencia valdrá como título verificadorio–, a menos que el actor optara por suspender el procedimiento y verificar su crédito.

⁴⁰ Vítolo, Daniel R. – “Fantasía y realidad en la reforma de la ley 26086 a la Ley de Quiebras”, Adla LXVI-B pág. 2360.

normas que –a su entender– afectan el desenvolvimiento del mercado. Afirma que si bien con la reforma los tribunales comerciales se aliviarían, los síndicos, al tener el deber de ser parte necesaria en todos los procesos, deberían soportar una enorme carga de trabajo y responsabilidad funcional prácticamente de imposible cumplimiento. Remarca que se le ha quitado poder al juez concursal –al no poder revisar ni reconsiderar el contenido de la sentencia del juez natural de la causa–, como la posibilidad de discutir o atacar la validez del crédito al resto de los acreedores. Por último, advierte que tanto el deudor que reestructure su deuda como cualquier tercero que pudiera rescatar la empresa quedarán siempre expuestos a la aparición de nuevos pasivos preconcursales derivados de juicios pendientes, lo que a la postre genera un estado de incertidumbre.

Ahora bien, de acuerdo al nuevo régimen de prescripción, en aquellos supuestos en los cuales los acreedores hayan optado continuar el trámite del proceso de conocimiento ante el juez originario, el pedido de verificación no se considerará tardío si, no obstante haberse superado los dos años de la presentación en concurso del deudor, se lleva a cabo dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia dictada por aquél magistrado.

Ha entendido la jurisprudencia que, mientras se desarrolla el proceso individual existe una imposibilidad de hecho de presentarse a verificar el crédito, operando el nuevo texto del art. 56 como una “dispensa” de la prescripción al modo del Código Civil. Este último plazo no sería de prescripción sino de caducidad, insusceptible de ser suspendido o interrumpido, ello en la medida en que no se configure un supuesto de imposibilidad de actuar⁴¹.

IX.- El Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires

La CABA no ha sido ajena a las controversias que suscita la prescripción concursal en el derecho tributario; empero el legislador porteño se ha hecho eco de la cuestión. Veamos.

El artículo 65 inciso 3° del Código Fiscal estatuye que las acciones y poderes del Gobierno de la CABA para determinar y exigir el pago de impuestos y demás contribuciones, como asimismo para aplicar multas y clausura y exigir su pago, prescriben por el transcurso de dos años a contar a partir de la fecha de presentación en concurso del contribuyente.

La ley fiscal ha buscado “adaptarse” a la ley concursal.

⁴¹ CNACom, Sala E – “Polar Industrias Gráficas SA s/conc. prev. s/inc. de pronto pago promovido por Gómez, Jorge Eduardo y otros”, 14/03/2011.

La medida no deja de ser interesante; pero nos preguntamos: en el caso de los tributos “autodeterminado” –como ser el impuesto sobre los ingresos brutos– ¿cómo hará la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos -AGYP- para determinar de oficio la obligación tributaria –siguiendo para ello el procedimiento administrativo correspondiente, sumado a la eventual sustanciación del/los recurso/s de reconsideración y/o jerárquico– y presentarse a verificar el crédito en el perentorio plazo de dos años?

Para encontrar una respuesta al interrogante un primer camino a recorrer consiste en indagar en las causales de suspensión e interrupción de la prescripción. Bajo tal premisa observamos que la notificación de la resolución que da inicio al procedimiento determinativo la suspende por un año (art. 74, inc. 1°)⁴², lo mismo que la notificación de la intimación administrativa de pago; a ello se suma que cuando mediare interposición de los recursos mencionados la suspensión se prolonga hasta ciento ochenta días después de notificada la resolución dictada en los mismos (inc. 3°). Luego, el inicio de la ejecución fiscal interrumpe el curso de la prescripción (art. 74, inc. 3°).

Ahora bien, si continuamos hurgando en el texto del Código, particularmente en las normas que regulan el procedimiento de determinación de oficio respecto del impuesto a los ingresos brutos, nos topamos con que el artículo 126 dispone que no es de aplicación dicho procedimiento cuando es decretada la quiebra del contribuyente, correspondiendo en ese caso que el acreedor verifique directamente los créditos fiscales⁴³. En cambio, si el deudor es objeto de un proceso concursal la ley tributaria distingue si reviste o no el carácter de “gran contribuyente”; en el primer caso se aplica el procedimiento administrativo, aunque con plazos abreviados, en el segundo se autoriza a la AGYP a instrumentar otro procedimiento en resguardo del crédito fiscal (inc. 24). Esto último fue llevado a cabo a través del decreto 2033/03 que establece que en los casos de contribuyentes no categorizados como “grandes” que se encuentren en concurso preventivo, corresponderá verificar directamente en los juicios respectivos los créditos fiscales, sin necesidad de realizar el procedimiento de determinación de oficio (art. 183).

Entendemos que la especial regulación de la prescripción de las acciones y poderes del fisco local de acuerdo a las previsiones de la ley concursal importan un paso adelante en la búsqueda de la armonización de ambos regímenes; sin embargo, más allá de las soluciones que desde la esfera legislativa se procure, la realidad es un componente que no debe dejar de atenderse. Nos referimos a la propia naturaleza de la obligación

⁴² Vemos que el inicio del procedimiento determinativo de oficio, lo que se instrumenta con la “vista”, suspende por un año el curso de la prescripción. Ello fue incorporado al texto del Código Fiscal con el texto ordenado del año 2010; previo a ello la suspensión operaba por ciento ochenta días (texto ordenado en 2005) y antes sólo por ciento veinte días (texto ordenado en 2003).

⁴³ Esto nos conduce a la problemática de verificar el crédito sin que sea líquido y exigible.

tributaria y su particular modo de determinación y cuantificación. En el plano práctico es muy difícil que en dos años⁴⁴ el fisco –sea en el orden nacional o local– determine la materia imponible de un gravamen y que la resolución pertinente adquiera firmeza. En este escenario las causales de suspensión e/o interrupción desempeñan un rol fundamental⁴⁵.

En otro orden de ideas, si bien escapa al objeto del presente trabajo, cabe efectuar una breve referencia a las facultades con que cuenta las legislaturas locales para regular lo concerniente a los plazos de prescripción, como asimismo de la suspensión e interrupción de la misma.

Como es sabido, en el año 2003 la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió una cuestión resonante, referida a la facultad de las provincias y municipalidades de establecer el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de los tributos locales. Sostuvo el Tribunal lo siguiente: “no importa desconocer que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal, sino determinar el alcance del que sí lo ha sido, para lo cual debe tener presente que la referida delegación tuvo por finalidad el logro de un sistema homogéneo de leyes que [...] contribuyera al inequívoco propósito de los constituyentes de generar, entre los estados provinciales que mediante la Constitución se congregaban, los fuertes lazos de unidad que eran necesarios para otorgarles una misma identidad [...] Y ello pues, aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos, es claro que la facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los aludidos modos de extinción”⁴⁶.

En esa misma temática recientemente la Cámara Nacional en lo Comercial consideró inaplicable la ley 671⁴⁷ de la CABA por cuanto las legislaciones locales que

⁴⁴ Tomemos como ejemplo un procedimiento de determinación de oficio que se inicia contemporáneamente a la apertura del concurso preventivo del contribuyente.

⁴⁵ Obsérvese que el inicio del procedimiento de determinación de oficio -"vista"- ya importa una causal de suspensión de la prescripción. La misma opera por un año en la CABA y ciento veinte días en la Nación.

⁴⁶ CSJN – “Filcrosa SA s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, 30/09/2003. En igual sentido “Casa Casmma SRL” del 26/03/2009, “Municipalidad de Resistencia c/Lubricom SRL” del 08/09/2009 y Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal”, del 06/12/2011, entre otros.

En los autos “Fisco de la provincia de Córdoba c/Ullate, Alicia I. s/ejecutivo” (01/11/2011) el Tribunal sostuvo que las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional ni tampoco para modificar la forma en que éste fijó su cómputo.

⁴⁷ La ley 671 (BO 30/11/2001) autorizó al Poder Ejecutivo a disponer un régimen de presentación espontánea para los contribuyentes o responsables del impuesto sobre los ingresos brutos, entre otros tributos. El artículo 13 de la ley suspendió por un año la prescripción de las deudas impositivas a partir

reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto por el Código Civil son inválidas⁴⁸.

X.- Conclusiones

La complejidad de la cuestión tratada es palmaria. La ley 24522 comenzó a regir en 1995 y la contienda originada en torno al régimen de prescripción permanece vigente a la fecha.

A pesar de ello, el panorama actual no es tan incierto como el de los primeros años. Ello a raíz de la sanción de la ley 26086 –año 2006– y del pronunciamiento de la Corte Suprema en la causa “Bodegas y Viñedos El Aguila” de 2009.

La ley mencionada modificó sustancialmente el régimen del fuero de atracción instituido por la ley 24522, permitiendo al acreedor verificar su crédito aún cumplido el término de dos años para hacerlo.

Por su parte, con el dictado de la sentencia referida ha quedado esclarecido que lo necesario no es examinar qué norma prevalece sino cuál rige. En consonancia con ello, es plenamente aplicable el plazo de prescripción de dos años cuando la materia imponible ha sido determinada por el propio contribuyente, a través de la presentación de la declaración jurada.

No obstante, la controversia continúa viva en algunas cuestiones. A saber. Si el fisco inicia el procedimiento de determinación de oficio ¿rige el plazo bienal de prescripción? De ser así ¿operan las causales de suspensión e interrupción no establecidas en la ley concursal? ¿qué ocurre si el acto administrativo es apelado ante el Tribunal Fiscal y la Cámara del fuero?

Entendemos que caben respuestas a todos estos interrogantes. Las mismas se obtienen de conjugar armónicamente la ley 24522, la ley 11683 y el Código Civil.

En primer lugar, si la resolución que determina de oficio el gravamen –o aplica la sanción– queda firme antes de transcurrido dos años de la presentación en concurso del deudor, el fisco debería verificar el crédito, *so pena* de prescribirse la acción (art. 56, LCQ).

de la entrada en vigencia de la ley.

⁴⁸ CNACom, Sala B - “Texul s/ conc. prev. s/inc. de verif. por CABA”, 01/02/2012. Cabe destacar que el artículo 13 de la ley 671 fue objeto de apelación al fallo del Tribunal Superior de Justicia de la CABA en autos “Bottoni”, referenciado en la nota 45.

En cambio, si la resolución adquiere firmeza luego de transcurrido aquél plazo, el fisco debería verificar su crédito en el término de tres meses de acontecido aquello (conf. art. 3980, Cód Civ)⁴⁹.

Por el contrario, si el Tribunal Fiscal o instancias superiores toman intervención en el asunto, la administración tendría que verificar el crédito dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia respectiva (conf. art. 56, LCQ, texto según ley 26086)⁵⁰.

Finalmente, es relevante destacar que si el fisco iniciase el procedimiento de determinación de oficio encontrándose prescripta la acción (art. 56, LPT), tendría la potestad de así declararlo (art. 3964, Cód. Civ) el juez del concurso y el Tribunal Fiscal de la Nación, quedando fuera de debate el plazo de prescripción para verificar el crédito fiscal.

⁴⁹ Según la doctrina mayoritaria la “suspensión del trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado” no alcanza a los procedimientos administrativos (art. 21, LCQ). Ver Della Picca, Pablo - “Repercusiones del fuero de atracción concursal en el procedimiento tributario”, elDial.com, Suplemento de Derecho Empresarial, del 26 de octubre de 2011.

⁵⁰ Ver en trabajo referenciado en la nota 48 los lineamientos fijados por la Corte Suprema de Justicia en las causas “Supercanal SA s/apelación IVA” del 02/06/2003 y – “Gauchat, Enrique Pedro (TF 11648) c/ DGI s/recurso extraordinario” del 04/07/2003.