

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

CP SEBASTIÁN FRANCOLINO

ESPECIALIZACIÓN EN SINDICATURA CONCUSAL

COHORTE 2013

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	3
NATURALEZA DE LOS CREDITOS FISCALES.....	4
DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO.....	4
CARGA DE VERIFICAR DEL FISCO.....	5
OBLIGACIÓN DE LA SINDICATURA DE INFORMAR AL FISCO.....	6
LA CAUSA EN LA VERIFICACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES.....	6
LA CARGA DE LA PRUEBA.....	7
EFICACIA DE LA COSA JUZGADA ADMINISTRATIVA FRENTE AL CONCURSO PREVENTIVO.....	8
FUERO DE ATRACCIÓN.....	9
PRIVILEGIOS.....	10
PRESCRIPCIÓN.....	11
VERIFICACIÓN DE MULTAS.....	14
MORIGERACIÓN DE INTERESES.....	14
INCIDENTES DE VERIFICACIÓN TARDÍA: RÉGIMEN DE COSTAS.....	15
PARTICIPACIÓN DEL FISCO EN EL ACUERDO PREVENTIVO CONCURSAL.....	17
RESUMEN.....	20
CONCLUSIÓN.....	22
BIBLIOGRAFÍA.....	23

INTRODUCCIÓN

La Ley de Concursos y Quiebras establece un mecanismo de reconocimiento de los créditos denominado proceso de verificación, el cual tiene como propósito comprobar la existencia y monto de los créditos, como así también determinar si los mismos son quirografarios o privilegiados.

El objetivo del presente trabajo es analizar particularidades de la verificación de los créditos correspondientes al Fisco, ya sea a nivel nacional, provincial y municipal.

Asimismo se incluye doctrina y jurisprudencia relacionada con distintos aspectos que hacen del Fisco uno de los principales acreedores en los procesos concursales: su carácter de sujeto de derecho público y la posesión o no de prerrogativas especiales en el proceso de verificación; su presencia en la casi totalidad de los procesos concursales; la existencia de leyes con disposiciones contrapuestas a la norma concursal; la relevancia del Fisco en el conjunto de los acreedores y su papel a la hora de la obtención por parte del deudor de las mayorías necesarias para lograr el acuerdo; entre otros.

NATURALEZA DE LOS CREDITOS FISCALES

La obligación tributaria es el vínculo jurídico que se establece entre el Estado, como sujeto activo, y los contribuyentes como sujetos pasivos. Para que ésta obligación exista es necesario un presupuesto de hecho: el denominado “hecho imponible”, el cual se puede definir como el hecho jurídico previsto por la ley impositiva para que nazca la obligación de pagar el impuesto.

El incumplimiento de la obligación tributaria genera el crédito fiscal. Asimismo es generador de crédito fiscal la falta de pago de las contribuciones relacionadas con el sistema de seguridad social.

Los créditos más comunes del Fisco nacional son los provenientes de impuestos nacionales (como por ejemplo, el Impuesto a las ganancias, el Impuesto al valor agregado, el Impuesto a la Ganancia mínima presunta, el Impuesto sobre los Débitos y Créditos bancarios, los Impuestos internos, el Impuesto a la transferencia de bienes inmuebles, el Impuesto sobre los bienes personales) y los provenientes de contribuciones o aportes previsionales. Se consideran asimismo créditos fiscales los intereses liquidados sobre los impuestos anteriormente mencionados y las multas previstas en la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11683). A nivel provincial, los créditos fiscales surgen de impuestos provinciales (tales como Impuesto Inmobiliario, Automotores, Embarcaciones, Ingresos Brutos), incluyendo los intereses y multas correspondientes según los códigos fiscales respectivos. Finalmente, los créditos fiscales a nivel municipal, surgen de la falta de pago de tasas y contribuciones de los municipios (como por ejemplo, Tasa por alumbrado público, barrido y limpieza, Tasa de pavimentos y cloacas, Tasa por publicidad en la vía pública), y los intereses y multas que se corresponden a los mismos.

DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

En el sistema tributario argentino existen dos formas de determinación de los impuestos:

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

- determinación por el Fisco: llamada liquidación administrativa, sobre la base de los datos aportados por los contribuyentes.

Este método es utilizado principalmente por los Fiscos provinciales y municipales para determinar, por ejemplo, los impuestos inmobiliario y automotor.

- determinación por el responsable: a través de una Declaración Jurada que el mismo contribuyente presenta.

El Fisco nacional posee como norma general la autodeterminación de los tributos. No obstante lo mencionado, la Ley 11683 le confiere a su organismo recaudador la facultad de determinar impuestos, ante situaciones como la de falta de presentación de Declaración Jurada o cuando las mismas resulten impugnables. Este procedimiento administrativo recibe el nombre de Determinación de Oficio, el cual presenta dos modalidades: sobre base cierta (a partir de datos suministrados por los responsables por deuda propia o ajena o terceros); sobre base presunta (mediante estimación fundada en presunciones legales).

CARGA DE VERIFICAR DEL FISCO

De acuerdo a los artículos 32 y 126 de la LCQ los acreedores deben solicitar la verificación de sus créditos y preferencias. No está previsto en la norma concursal la excepción de la carga de verificar para el Fisco, ya sea nacional, provincial o municipal.

En este punto la jurisprudencia es unánime en el sentido de que el Fisco tiene la carga de verificar sus créditos como cualquier otro acreedor, no admitiendo discusión. Cabe mencionar la particular excepción que indica Julio César Rivera en relación a créditos aduaneros con respecto a mercaderías existentes en zona primaria, sobre las cuales la Aduana no teniendo la carga de verificar puede ejercer retención y ejecución de acuerdo al Código Aduanero ("Rodexa SA s/ Quiebra s/Inc. de Apel. por Estado Nacional" – CNCom, sala A – 7-9-89).

Asimismo el Fisco, al ser un acreedor más, debe cumplir con el arancel del art. 32 de la LCQ.

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

El Fisco puede entonces iniciar el procedimiento de determinación del tributo o continuarlo, en su caso, y luego concurrir a verificar al concurso (en forma tempestiva o tardía), o concurrir directamente ante la sindicatura a insinuar su crédito.

OBLIGACIÓN DE LA SINDICATURA DE INFORMAR AL FISCO

Más allá de la carga del fisco de presentarse a verificar, se ha obligado a la sindicatura a informar al Fisco nacional sobre la presentación en concurso preventivo del deudor o sobre la quiebra del fallido.

Por Resolución General 1975/2005 de la AFIP (modificada por la RG 2227/2007), se debe cumplir con el Formulario 735 en el cual se debe indicar los datos relacionados al estado de deudas y otros datos de la causa. Todo bajo pena de las sanciones que prevé la Ley 11683 (Ley de Procedimiento Fiscal).

Asimismo existen jueces que vía oficiosa ordenan a la sindicatura a notificar al Fisco provincial y/o municipal, exponiendo fechas para su insinuación o determinación de deudas a los fines de consolidación del pasivo y su verificación.

LA CAUSA EN LA VERIFICACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

El Fisco no puede hacer valer su pretensión verificatoria con la sola presentación de la boleta de deuda.

El certificado de deuda emitido por Fisco hace plena fe en cuanto a su contenido, pero no respecto de la causa, la que puede ser cuestionada en el concurso.

El Fisco no sólo debe indicar la causa, monto y privilegio de su crédito, sino que además debe probar adecuadamente la obligación tributaria a cargo del deudor y las pautas utilizadas para su configuración y determinación.

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

Así lo entiende la mayor parte de la doctrina (pudiéndose mencionar a autores como Susana C. Navarrine, Claudio Alfredo Casadío Martínez), surgiendo también el mismo criterio de acuerdo a la siguiente jurisprudencia: “Novesa SA s/ quiebra s/ incidente de revisión por AFIP” - CNCom, Sala A – 08-08-2001; “Alefer SA s/ incidente de revisión por la DGI” CNCom, Sala A – 24-09-1996; “La Sudamericana SA s/ concurso preventivo s/incidente de revisión por la DGI”, CNCom, Sala D – 10-08-1999.

Entonces al presentarse a verificar, el Fisco según las circunstancias, deberá acompañar: las declaraciones juradas que realiza el sujeto pasivo de la obligación tributaria; las determinaciones de oficio indicando los procedimientos determinativos de la materia imponible; las boletas de deuda por las cuales se intima de pago al contribuyente por obligaciones vencidas en concepto de capital, intereses, multas y recargos; las sentencias provenientes de juicios de apremio que se hubieren iniciado contra el deudor antes de la apertura del concurso.

LA CARGA DE LA PRUEBA

El proceso de verificación es sustancialmente un juicio de pleno conocimiento. Por lo mencionado se descartan todas las reglas procesales que benefician la persecución de títulos abstractos como lo son las boletas o certificados de deuda.

La carga de la prueba se relaciona con la carga de invocar o pedir, siendo quien arguye, en este caso el Fisco, quién debe demostrar sus argumentos (“Isafer SCA c/ Ascensores ITESA SA”, CN Com – Sala B – 10/03/72).

El verificador es el único que posee los antecedentes y elementos de juicio necesarios. Los demás acreedores concursales no pueden conocer los orígenes de los créditos fiscales, siendo el Fisco quien sí los conoce y quien ha de cumplir con el deber de declarar y acreditar la causa (“FINOTES SA s/ Concurso Preventivo s/ inc. de revisión por Obra Social para Empleados de Comercio y actividades afines – 22/08-91).

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

Según explica el autor Daniel Roque Vítolo, la determinación de deuda efectuada por el Fisco respecto de contribuyentes que se encuentran en situación concursal y que correspondan a obligaciones correspondientes a causa u origen anterior a la presentación en concurso, carece de presunción de legitimidad y legalidad, ya que dicha determinación está sometida a revalidación en el marco del proceso concursal bajo las normas específicas de dicho proceso.

Se invierte la carga de la prueba y es el acreedor quien debe probar sus dichos, a diferencia de lo que sucede en el ámbito administrativo y en el juicio de apremio.

La aceptación de la presunción de legitimidad de los actos del Fisco en el ámbito concursal implicaría violentar el principio de la igualdad de los acreedores.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia coinciden en establecer como regla general que el tributo liquidado en los procedimientos de determinación de oficio (con base real o presunta) configura causa suficiente a los efectos de los arts. 32, 126 y 200 de la LCQ, en tanto que no esté cuestionada la legalidad del procedimiento, la constitucionalidad de la ley que lo regula o la posibilidad de defensa por parte del deudor o del síndico, en su caso, siempre y cuando en el pedido de verificación esté claramente acreditada la existencia, legitimidad y causa de la deuda insinuada, sea que ello surja del proceso de determinación administrativo o el mismo se complete al solicitar verificación en forma precisa (CNCom, Sala D, 24/02/2009, Sanitarios Aducci e Hijos, Suplementos Concursos y Quiebras LL, 0101/1900, 65. Asimismo, CNCom, Sala D, 10/10/2008, Mantovana de Servicios SA, LLonline).

EFICACIA DE LA COSA JUZGADA ADMINISTRATIVA FRENTE AL CONCURSO PREVENTIVO

Se plantea en este apartado la posibilidad de revisión por parte del juez concursal de la resolución administrativa con la que se puede presentar el Fisco a verificar.

Entre quienes se inclinan por la imposibilidad de reexaminar la resolución, se encuentra Julio César Rivera. Aunque con la salvedad de referirse a la cosa juzgada material, considera

que los derechos patrimoniales emanados de un contrato y provenientes de una sentencia se incorporan a la propiedad de su titular, estando ambos amparados por el art. 17 de la Constitución Nacional. Asimismo, expone que los efectos del contrato y de la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada material, son oponibles a los acreedores del deudor común. Por lo tanto, para desconocer la oponibilidad de ellos, los acreedores deben ejercer las acciones tendientes a declarar la inoponibilidad de unos y otros.

Siguiendo el mismo lineamiento, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en los casos Casa Marroquín y en Cosimatti) otorgó a la cosa juzgada administrativa pleno valor probatorio en el proceso concursal.

Por otro lado se encuentran quienes aceptan la revisión de la resolución administrativa (entre ellos, Melzi- Damsky Barbosa, Horacio P. Garaguso), quienes consideran que el Fisco cuando funde su pedido de verificación en un procedimiento de determinación de oficio, que cuente con un decisorio firme pasado en autoridad de cosa juzgada, dicho pronunciamiento será pasible de control y revisión por parte de la sindicatura y de los otros insinuantes dentro del proceso universal (sobre todo cuando la resolución hubiere sido dictada producto de la incomparecencia del contribuyente).

El criterio explicado en el párrafo anterior también cuenta con jurisprudencia en el mismo sentido: “Instalarsa SA s/ inc. de verificación de la MCBA” – CNCom, Sala D, 20-05-1986, y Corte Federal, en un fallo posterior a los antes citados Casa Marroquín y Cosimatti: “Collón Curá SA s/ quiebra s/ incidente de revisión por el Banco de Hurlingham SA”- CSJN – 03-12-2012.

FUERO DE ATRACCIÓN

El procedimiento de determinación de deuda concluye con una resolución por la cual el Fisco determina la deuda, la notifica y, de quedar firme, emite el certificado de deuda y a luego pasa el mismo a los ejecutores para diligenciar su percepción a través del proceso de ejecución fiscal.

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

Durante el lapso de tiempo que media entre la iniciación del procedimiento de determinación de deuda y su conclusión, el contribuyente puede haber quedado alcanzado por un proceso concursal, por lo que se plantea qué juez debe entender o intervenir en la causa, es decir, si el procedimiento de determinación de oficio queda afectado por la fuerza atractiva del concurso.

La doctrina en general coincide que mientras está en trámite un procedimiento administrativo de determinación de deuda, las actuaciones no son atraídas por el fuero concursal. Por ejemplo, Julio César Rivera indica que el criterio generalizado es que la declaración de la quiebra no impide en modo alguno el procedimiento administrativo de determinación de oficio. Así también lo sostiene la Corte Suprema de Justicia de la Nación en distintos autos (Cosimatti, Casa Marroquín SRL e Hilandería LujánSA.)

El fuero de atracción regulado en el art. 21 de la ley 24.522 no comprende a las actuaciones o procedimientos de índole administrativa. Los procesos que se desenvuelven en el ámbito administrativo para determinar impuestos (o aplicar multas o resolver las impugnaciones) no tienen carácter de juicios.

Por lo expuesto, la determinación del impuesto debe hacerse ante la órbita administrativa hasta que se adquiera una sentencia firme y con autoridad de cosa juzgada. Luego si, la verificación de dicha acreencia debe efectuarse ante el fuero concursal.

PRIVILEGIOS

De acuerdo al Código Civil, el privilegio consiste en "el derecho dado por la ley a un acreedor para ser pagado con preferencia a otro" (art. 3875 del C.C).

En el caso del Fisco, los créditos por los cuales solicita su verificación, pueden tener dos tipos de privilegios: privilegios generales y especiales.

Los créditos fiscales que tienen privilegio especial son los mencionados en el inciso 3 del art. 241 del la LCQ: "Los impuestos y tasas que se aplican particularmente a determinados

bienes, y sobre éstos”. Ejemplo de ello es el Impuesto Inmobiliario, las Tasas de alumbrado, barrido y limpieza, y el Impuesto Automotor.

Los créditos fiscales con privilegio general se indican en los incisos 2 y 4 del art. 246 de la LCQ: “El capital por prestaciones adeudadas a organismos de los sistemas nacional, provincial o municipal de seguridad social, de subsidios familiares y fondos de desempleo” (inc. 2); “El capital por impuestos y tasas adeudados a los Fiscos Nacional, Provincial o Municipal” (inc. 4).

Los accesorios como multas e intereses, ya sean resarcitorios o punitivos, son créditos quirografarios.

PRESCRIPCIÓN

Se analiza en este apartado la prescripción de los créditos fiscales considerando lo establecido en la Ley Concursal como así también en la Ley de Procedimiento Fiscal.

Por un lado, de acuerdo a la Ley 11683 (art. 56 y siguientes) las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras, prescriben por el transcurso de cinco años si se tratara de contribuyentes inscriptos y de diez años si fueran contribuyentes no inscriptos, contabilizados desde el primer día del año siguiente al que se produzca el vencimiento de los plazos para la presentación de las declaraciones juradas e ingreso del gravamen. En el caso de multas y clausuras, dicho plazo se computará desde el primer día del año siguiente en el que tuvo lugar el hecho u omisión punible.

Por otro lado, la ley concursal ha establecido un plazo de prescripción abreviado genérico para todas las acciones individuales correspondientes a los créditos susceptibles de verificación que contengan plazos mayores de prescripción. Como efecto de la presentación en concurso se modifica el curso de la prescripción para todos los acreedores, corriendo a partir de ese momento procesal un plazo único y general de dos años contados a partir de la presentación conforme lo establecido por el art. 56 de la Ley 24522. El objetivo de la LCQ en

este caso ha sido beneficiar al deudor, dándole certeza al pasivo y solucionando el problema de los acreedores que no se presentan durante el transcurso del concurso.

Surge entonces la cuestión sobre si se aplica o no el plazo prescripción abreviada a los créditos fiscales, generando posiciones encontradas en razón de que la ley concursal carece de disposiciones relativas a la situación particular de estos créditos.

Por un lado, quienes se inclinan 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 federal (Lamagrande, Marina C. – “La prescripción del crédito tributario y la ley 24.522” – Impuestos LVII-B, 2274). Asimismo 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 concursal (Dictamen de la Dirección de Asesoría Legal – AFIP 80 del 17/10/2000).

Por otro lado, autores tales como Edgardo D. Truffat, Daniel R. Vítolo y Carlos Ferro, consideran aplicable la prescripción concursal a los créditos fiscales basándose en los siguientes motivos: la ley de concursos es posterior a la ley de procedimiento tributario; es específica para el supuesto de concurso preventivo del deudor; no regula ni excluye a los créditos de origen tributario; en este contexto rige el principio de tratamiento paritario de todos sus créditos; la ley de marras es de orden público, por ende, no puede modificarse el plazo de prescripción del art. 56 LCQ; si el legislador hubiera querido otorgarle algún tipo de prerrogativa al Fisco en los procesos concursales, lo habría hecho. Siguiendo el mismo pensamiento se puede indicar la siguiente jurisprudencia: “Zanella San Luis SAIC” - CNCont Adm - 07/12/1999.

Más allá de la existencia de jurisprudencia en ambos sentidos, el panorama actual no es tan incierto como el de los primeros años. Ello a raíz de la sanción de la ley 26086 (modificación al art. 56 LCQ) donde se establece que “si el título verificador fuera una sentencia de un juicio tramitado ante un tribunal distinto que el del concurso, por tratarse de una de las excepciones previstas en el artículo 21, el pedido de verificación no se considerará tardío, si, no obstante

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

haberse excedido el plazo de dos años previsto en el párrafo anterior, aquél se dedujere dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia”.

Luego se pronunció la Corte Suprema en la causa “Bodegas y Viñedos El Aguila” del año 2009 donde se indica 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, el autor Pablo Hernán Della Picca, se pregunta que sucede en el caso de que el fisco inicie el procedimiento de determinación de oficio, si rige el plazo bienal de prescripción. De ser así, si operan las causales de suspensión e interrupción no establecidas en la ley concursal y qué ocurre si el acto administrativo es apelado ante el Tribunal Fiscal y la Cámara del fuero.

Según el autor mencionado, 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, bajo pena de prescribirse la acción (art. 56, LCQ). 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 (conforme art. 3980, Código Civil). 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 (conforme art. 56, LCQ, texto según ley 26086). Finalmente, si el fisco iniciase el procedimiento de determinación de oficio encontrándose prescripta la acción (art. 56, Ley de Procedimiento Fiscal), tendría la potestad de así declararlo (art. 3964, Código Civil) el juez del concurso y el Tribunal Fiscal de la Nación, quedando fuera de debate el plazo de prescripción para verificar el crédito fiscal.

Finalmente, cabe hacer mención al fallo “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (30/09/2003), donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió que son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida

legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local.

VERIFICACIÓN DE MULTAS

Se ha discutido si las multas impuestas por el organismo fiscal al deudor concursado son susceptibles de verificación en el concurso preventivo.

La doctrina mayoritaria, entre quienes se encuentran Melzi- Damsky Barbosa, creen que una sanción pecuniaria, en tanto se encontrare firme y para su establecimiento se hubiere garantizado el adecuado ejercicio del derecho de defensa del imputado, se transformará en un derecho creditorio.

Otra cuestión con opiniones dispares es determinar si es verificable una multa aplicada sobre una infracción cometida con anterioridad a la presentación en concurso, pero cuyo sumario y resolución ha tenido lugar con posterioridad a dicha fecha.

La opinión mayoritaria considera que se trata de un crédito cuya causa es anterior al concurso por lo que debe seguir el camino de la verificación. Este criterio ha sido sostenido por la Corte de Mendoza (“Fisco Nacional c/ Sebastián Maronese e Hijos SA” SCMdza, sala I, 4-5-98) y ratificado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“Fisco Nacional-DGI c/ Guelco Agropecuaria s/ Ejecución fiscal”, 12-12-2002).

MORIGERACIÓN DE INTERESES

El Fisco al solicitar la verificación de sus créditos incluye intereses los cuales son establecidos por el poder administrador a través de resoluciones.

Según Vítolo, ha sido un criterio más o menos pacíficamente sostenido por la jurisprudencia, que dada la finalidad pública que se persigue con la recaudación tributaria, necesaria para el mantenimiento del Estado y la prestación de todos los servicios públicos a la comunidad, resulten admisibles intereses que no se permitirían en relaciones jurídicas entre

privados. Las altas tasas de interés en este caso estarían destinadas a impulsar el cumplimiento de las obligaciones fiscales como factor de coerción, y ello las justificaría, aunque no sin ningún tipo de límites.

Dichos intereses se deben analizar en un contexto de insolvencia y en el desarrollo de un proceso concursal. La importancia de los mismos reside en que al ser quirografarios tienen incidencia a la hora de reunir las mayorías legales a fin de lograr la homologación del acuerdo preventivo. Los principios de universalidad e igualdad de los acreedores pueden verse afectados, surgiendo en ocasiones la necesidad de morigerar judicialmente los intereses que alteren la situación de paridad de los acreedores y constituyan una carga de excesiva onerosidad para la concursada.

Actualmente la jurisprudencia en su mayoría coincide en autorizar a los jueces a morigerar los intereses excesivos aun cuando pudieran tener base contractual o legal en situación de concurso, aunque no existe acuerdo sobre el monto máximo aceptable para determinar los mismos (“Discos y Campanas SA sobre concurso preventivo, Incidente de verificación promovido por el GCBA”- CNCom, sala A- 2-10-2008; “Ferrum SA de Cerámica y Metalúrgica s/concurso preventivo s/incidente de revisión por el Banco de la Ciudad de Buenos Aires” CNCom. - sala C - 16-4-2004).

INCIDENTES DE VERIFICACIÓN TARDÍA: RÉGIMEN DE COSTAS

La demanda de verificación tardía de un crédito determina la imposición de costas del incidente a cargo del peticionante. Esto es así ya que se considera que el concurso no tiene por qué soportar una vía más onerosa por la sola voluntad o negligencia del verificador.

Sin embargo, el Fisco al promover incidente de verificación tardía, solicita habitualmente que se impongan las costas en el orden causado.

Fundamenta tal pedido en que se encuentra obligado a efectuar un procedimiento administrativo previo a la determinación de la deuda (para lo cual debe llevar a cabo

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

inspecciones y una gran variedad de trámites administrativos y comprobaciones contables), como asimismo en otras ocasiones argumenta que el dispendio de actividad jurisdiccional que genera la incidencia es provocado por el incumplimiento del contribuyente a sus deberes fiscales, conducta que le impide su verificación tempestiva.

La doctrina y jurisprudencia se encuentra dividida entre quienes consideran que las razones mencionadas no son suficientes para exceptuarlo de las costas y los que admiten que en determinados supuestos, adecuadamente probados por el organismo de recaudación, se lo puede exonerar de la carga de las costas.

Los autores Miguel Ángel Raspall y Rubén Médici distinguen dos escenarios posibles: a) la existencia de un proceso propiamente dicho de determinación de deuda donde el contribuyente interviene y se defiende, o recurre; b) los casos en los cuales la determinación requiere de diligencias previas de la Administración, pero sin que exista el proceso administrativo contradictorio propiamente dicho.

Siguiendo el pensamiento de los autores mencionados en el párrafo anterior, cuando el ente recaudador está tramitando un proceso de determinación de deuda con citación del deudor y allí lo alcanza el plazo para verificar, debe exceptuársele de cargar con las costas por verificar tardíamente (“Grupo Goldaracena SAC s/ actuaciones con motivo de la quiebra. Incidente de verificación tardía por DGI”- CApel. Concep. Uruguay, Sala Civ. y Com. – 23-03-1997).

Se debe distinguir, por un lado, que cuando el Fisco está tramitando la determinación de deuda mediante proceso administrativo, el monto no se encuentra establecido, no es cierto ni exigible, todo lo cual conspira o inhibe la verificación. Así, siendo que el proceso no es atraído y que hasta que el mismo no termine de tramitar no se podrá establecer la cuantía a verificar, es lógico que no se impongan las costas pues su presentación tardía no es un acto negligente, de desinterés o especulativo, sino la consecuencia necesaria del proceso previo que debe tramitar y que no se atrae por el concurso.

Pero, por otro lado, cuando la Administración verifica tardíamente aduciendo que para establecer la deuda ha debido realizar complejas determinaciones o cuando comienza a determinar la deuda recién al ser anoticiado de la existencia del proceso concursal, la negligencia o la incompetencia no pueden eximirlo de las costas (“Compañía Embotelladora Argentina s/ quiebra” - CNCom, Sala B – 24-11-1994).

PARTICIPACIÓN DEL FISCO EN EL ACUERDO PREVENTIVO CONCURSAL

Se analiza en este apartado cómo afecta la participación del Fisco, en la posibilidad del deudor de obtener las mayorías necesarias para que el acuerdo propuesto resulte homologado.

De acuerdo al art 43 de la LCQ, la propuesta de acuerdo preventivo ofrecida por el deudor a sus acreedores en el período de exclusividad puede consistir en: quita, espera o ambas; entrega de bienes; constitución de sociedad; reorganización de la sociedad; capitalización de créditos; entre otras opciones (la enunciación del artículo mencionado no es taxativa).

Asimismo, el art. 32 de la ley 11.863, faculta a la AFIP a: - conceder facilidades para el pago de tributos, intereses y multas, incluso en casos particulares a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones; - otorgar facilidades especiales para el ingreso de las deudas privilegiadas relativas a tributos y sus actualizaciones a cargo de aquélla, originadas con anterioridad al auto de iniciación del concurso o auto de quiebra; - a votar favorablemente en las condiciones que se fijen en las propuestas judiciales de acuerdos preventivos o resolutorios, por créditos quirografarios en tanto se otorgue al crédito fiscal idéntico tratamiento que al resto de las deudas quirografarias.

Luego, el conflicto surge con la Resolución General AFIP N° 970/2001, la cual en su art. 39 referente a los créditos quirografarios, impone una serie de requisitos a cumplir por parte de la concursada a fin de poder adherirse a un plan de facilidades de pago, no aceptando quitas ni

dejando el mínimo margen para la negociación entre las partes, resultando en la falta de coordinación y abierta contradicción entre la ley impositiva y la concursal.

Frente al problema planteado, surgen las siguientes alternativas que buscan dar solución a las normas que se contraponen:

1) Formar una categoría especial con los créditos fiscales.

Si el deudor va a ofrecer propuestas diferenciadas, tiene la carga de categorizar conforme lo prevé el art. 41 LCQ. En concreto, la categorización de los créditos fiscales tiende a formularles una propuesta distinta, consistente en el pago de estas obligaciones según las disposiciones normativas del Fisco.

Juan M. Villoldo adhiere a esta doctrina, recomendando que no se debe categorizar a la AFIP junto con los restantes acreedores, evitando los conflictos derivados de categorizar a acreedores que tienen poder de negociación con el Fisco que no la tiene, salvo el caso de que la concursada alcance las mayorías legales dentro de dicha categoría, sin necesidad de requerir el voto a dicho organismo.

En “Comercial Mendoza SA s/ concurso preventivo” (CNCom, Sala D – 16-10-2007) se utilizó este mecanismo como solución al problema tratado en el presente apartado.

2) Excluir al ente recaudador del cómputo de las mayorías.

El art 45 LCQ enumera los sujetos excluidos del cómputo de las mayorías necesarias para la obtención del acuerdo preventivo. Su fundamento es evitar la posible connivencia o colusión entre el deudor concursado y ciertos acreedores, impidiendo el voto complaciente: parientes, amigos o controlantes; asegurando el voto positivo de estos últimos y alterando el cómputo de las mayorías, obligando a la minoría a aceptar un acuerdo establecido y aprobado por la mayoría fabricada entre el deudor y estos especiales acreedores.

En el caso del Fisco, el objetivo es evitar el voto hostil o negativo. Por ello, ciertos autores (entre los cuales, Melzi- Damsky Barbosa, Alegría y Junyent Bas) comulgan con la tesis que declara aplicable extensivamente el art. 45 a este supuesto.

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

Se puede citar como jurisprudencia que sigue esta postura: “Infligth SA s/ concurso” - CNCom, Sala D – 05-03-2002; “Frigorífico Regional San Antonio de Areco SACI s/ concurso preventivo” - CNCom, Sala B – 17-12-2002; "Santana S.A. s/Concurso Preventivo" – CNCom, Sala B – 08-04-2009.

RESUMEN

- El Fisco tiene la carga de verificar sus créditos como cualquier otro acreedor.
- Se ha obligado a la sindicatura a informar al Fisco sobre la presentación en concurso preventivo del deudor o sobre la quiebra del fallido.
- El Fisco no sólo debe indicar la causa, monto y privilegio de su crédito, sino que además debe probar adecuadamente la obligación tributaria a cargo del deudor y las pautas utilizadas para su configuración y determinación.
- La carga de la prueba se relaciona con la carga de invocar o pedir, siendo quien reclama (en este caso el Fisco) quién debe demostrar sus argumentos.
- El juez debería reconocer lo resuelto en sede administrativa, lo que no implica que no pueda en determinados supuestos, reexaminar las razones, hechos y pruebas en que se funda el decisorio.
- La determinación del impuesto debe hacerse ante la órbita administrativa hasta que se adquiera una sentencia firme y con autoridad de cosa juzgada. Luego si, la verificación de dicha acreencia debe efectuarse ante el fuero concursal.
- Los créditos fiscales pueden tener dos tipos de privilegios: generales y especiales. Los accesorios como multas e intereses, ya sean resarcitorios o punitivos, son créditos quirografarios.
- En materia de prescripción y considerando lo establecido por la ley concursal y la ley de procedimiento fiscal sobre el tema, lo necesario no es examinar qué norma prevalece sino cuál rige. Es 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. Mientras que en el caso de que el fisco inicie el procedimiento de determinación de oficio se

---VERIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES---

deben analizar las causales de suspensión e interrupción no establecidas en la ley concursal y los casos en que el acto administrativo es apelado ante el Tribunal Fiscal y la Cámara del fuero.

- La multa aplicada por una infracción cometida con anterioridad a la presentación en concurso, pero cuyo sumario y resolución ha tenido lugar con posterioridad a dicha fecha es un crédito verificable.

- En determinados casos los jueces pueden morigerar los intereses excesivos, aunque no existe acuerdo sobre el monto máximo aceptable para determinar los mismos.

- En los incidentes de verificación tardía y bajo determinados supuestos, el Fisco puede ser exonerado de la carga de las costas.

- En cuanto al problema de la participación del Fisco en el acuerdo preventivo, una solución posible es solicitar la exclusión del órgano de recaudación del cómputo de las mayorías, de acuerdo a los intereses del propio Fisco, del deudor y de la masa de acreedores.

CONCLUSIÓN

La verificación de los créditos fiscales en los procesos concursales es un tema complejo que abarca distintos aspectos.

Se trata de un acreedor muy particular sobre el cual no existe en términos generales un tratamiento especial en la norma concursal argentina.

Esto conlleva a que exista doctrina y jurisprudencia con distintos criterios, y diferentes soluciones, para abordar los aspectos tratados en el presente trabajo.

Si bien se puede concluir que el Fisco se encuentra alcanzado por las mismas disposiciones que el resto de los acreedores, existen situaciones en las que es necesario algún tratamiento particular, atendiendo el interés del propio Fisco, del deudor y de la masa de acreedores, en beneficio de todos ellos.

BIBLIOGRAFÍA

- Instituciones de derecho concursal – Rivera, Julio César – Rubinzal Culzoni Editores – Segunda edición – Año 2003.
- Los créditos fiscales en el concurso preventivo - Vítolo, Daniel Roque – Editorial La Ley – Año 2010.
- El voto del fisco en el concurso preventivo: una exclusión razonable - Villoldo, Juan M. - Doctrina Societaria y Concursal ERREPAR (DSCE), XVI, 392 – Abril 2004.
- Tratamiento de los créditos fiscales en el concurso preventivo - Surballe, Federica - Revista Argentina de Derecho Empresario - 10-04-2013.
- Ley de Concursos y Quiebras – Rivera, Roitman, Vítolo - Rubinzal Culzoni Editores.
- Informes de la Sindicatura – Nedel, Oscar – Aplicación Tributaria S.A. –Segunda Edición - Año 2014.
- Actuación Judicial del Profesional de Ciencias Económicas - Telese, Miguel y otros Autores - Osmar D. Buyatti. Librería Editorial - Año 2004.
- La verificación del crédito por parte de la administración tributaria - Pablo Hernán Della Picca - ELDial.com – Agosto 2012