

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL SÍNDICO EN LOS CONCURSOS Y QUIEBRAS ANTE EL FISCO NACIONAL -A.F.I.P. Y DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES-A.R.B.A.

Tutor: Cr. Miguel Telese

Autor: Cr. Julio A. Echarren

CARRERA: Posgrado Especialización en Sindicatura Concursal (U.N.L.P.)



ÍNDICE.

1. INTRODUCCIÓN.
2. LEY 24.522 (LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS)
3. RESPONSABILIDAD EN EL ORDEN NACIONAL. A.F.I.P.
 - 3.1 LA LEY 11.683 (LEY DE PROCEDIMIENTOS FISCALES)
 - 3.2 RESOLUCIÓN GENERAL N° 1975 (A.F.I.P.)
4. RESPONSABILIDAD EN EL ORDEN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.
A.R.B.A.
5. CONCLUSIÓN Y PROPUESTA.
6. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN.

Quienes acudan a esta Tesina Final encontrarán explicados en forma clara y sencilla cada uno de los principales aspectos impositivos y las responsabilidades tributarias del Síndico en los Concursos y Quiebras en nuestro país ante el Fisco Nacional (A.F.I.P.) y el de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.).

Se abordará cada uno de los temas desde un enfoque teórico, con leyes, doctrina y jurisprudencia. Se perfeccionará además cada tema con Resoluciones Generales (A.F.I.P.-D.G.I.) pertinentes, disposiciones normativas provinciales, fallos del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y jurisprudencia y doctrina de cada caso de aplicación.

En los últimos años la sindicatura concursal ha sido objeto de una serie de embestidas por parte de los fiscos en el orden nacional y provincial de significativa importancia.

Particularmente en el presente trabajo se analizarán algunos de ellos, en especial los aspectos derivados del Fisco Nacional, la Ley. 11.683, la Resolución General N° 1.975 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) y el Fisco de la Provincia de Buenos Aires, el Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires y normas de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.).

Existen también responsabilidades derivadas de la Ley 24.769, Ley Penal Tributaria (modificada por la Ley 26.735), la cual castiga con sanciones que pueden afectar, no solo su patrimonio, sino también su libertad. Además con la Ley 25.246 (Ley de Lavado de Dinero), se le anexan otras responsabilidades, hecho que se configura por ser la profesión del síndico, Contador Público. El análisis de estas dos últimas normas, considero exceden el campo del presente trabajo.

En último lugar se hará un detalle abreviado sobre las razones por las cuales se entiende que ciertos artículos de las normas mencionadas, deberían ser declarados inconstitucionales así como las sugerencias, que desde nuestra humilde opinión deberían tenerse en cuenta a los efectos de su futura modificación.

Finalmente quiero formular un agradecimiento a todos aquellos que directa o indirectamente hicieron posible que mi posgrado sea realizado. En especial a familiares, amigos, compañeros del posgrado y docentes de la cátedra de Actuación Judicial y del posgrado de Especialización en Sindicatura Concursal de la U.N.L.P.

2. LEY 24.522 (LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS)

Se considera a la Ley 24.522 la única ley especial que define los temas con incumbencias en los procesos concursales. Es una ley de aplicación restringida a casos específicos, no de aplicación general o masiva. Se refiere específicamente, a cuestiones de insolvencia empresaria y a las formas de tratar los mismos en procesos concursales, tanto preventivos como falenciales, por parte de quienes padecen esa situación y de sus

acreedores. Por lo tanto se estima que se debe seguir el principio jurídico de “*Legi speciali per generalem non derogatur*”¹

Aunque el artículo 275 de L.C.Q. al enunciar los deberes y facultades del síndico no establece los referidos a la materia tributaria, el síndico debe:

- Efectuar las peticiones necesarias para la rápida tramitación del concurso, y de desentrañar la verdadera situación patrimonial del deudor, también tiene la obligación de ajustar toda la situación del deudor en el ámbito fiscal.
- Como administrador de los bienes falenciales a subastar, debe cumplir con el requerimiento de las constancias de deudas de tributos que recaigan sobre dichos bienes, arbitrar los medios necesarios para las compensaciones de saldos acreedores o requerir las acreditaciones del remanente respectivo o reintegro a favor de la masa acreedora. Asimismo debe cumplir con todos los deberes formales que establece la legislación fiscal, y desde ya, el deber formal por excelencia es presentar las declaraciones juradas determinativa de impuestos, en la forma y plazo que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. Dichas declaraciones juradas si bien están sujetas a la verificación administrativa, hacen responsable al declarante –Síndico–, tanto por el impuesto resultante como por la inexactitud de los datos que dichas declaraciones contengan, sin que presentaciones posteriores hagan desaparecer dicha responsabilidad.

3. RESPONSABILIDAD EN EL ORDEN NACIONAL.

3.1 LA LEY 11.683 (LEY DE PROCEDIMIENTOS FISCALES)

La Ley 11.683 es una ley general que trata la relación fisco-contribuyente y sobre procedimientos fiscales. En su art. 1º trata sobre el “Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes” en los siguientes términos:

“ARTICULO 1º — En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.”

En el artículo 6º se trata el tema de responsables del cumplimiento de la deuda ajena, expresando en su inciso c):

“ARTICULO 6º — Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o

¹ La ley especial no es derogada por la ley general.

que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:

...

*c) **Los síndicos y liquidadores de las quiebras**, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.*

Mientras que el artículo 7 dispone: *“Las personas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos.”*

Algunos autores sostienen que el síndico tiene las funciones propias de un oficial público siendo considerado como un delegado del juez por lo cual *“no parece adecuado-muy el por contrario, se advierte como un error grave-que se incluya a los síndicos de los concursos preventivos como responsables por las obligaciones y deudas tributarias de los sujetos concursados.”*²

De esta manera queda claro que en los procesos concursales la ley de fondo es la Ley 24.522 y en materia impositiva es la Ley 11.683. Debemos analizar cual es la competencia de cada una a fin de que ambas no entren en colisión

De acuerdo a nuestro leal saber y entender, haciendo una interpretación correcta del legislador, se puede suponer que cuando habla de “los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación...” se refiere solamente a los casos de continuación de la explotación de la empresa fallida, o en lo referente a la liquidación de los bienes que se efectúa en la quiebra. Sería impensable que se pretenda hacer responsables a los síndicos concursales de las deudas impositivas anteriores a la quiebra del deudor, o de las deudas de un concursado preventivamente, cuando en realidad en este último caso, es el deudor quien mantiene la administración de su negocio, y por lo tanto es el responsable por todos los actos inherentes al mismo.

En rigor de verdad, la sindicatura lo único que puede y debe hacer, es su obligación en este aspecto, es realizar un trabajo de vigilancia que le encomienda la ley³, y por supuesto informe al juzgado todas las anomalías que detecte. “Como se ve, el

² **Fernández, Luis Omar**, Edición 2012 “Aspectos Tributarios en los Concursos y las Quiebras” editorial Errepar. página 257

³ **Ley 24.522, ARTICULO 15.**- El concursado conserva la administración de su patrimonio bajo la vigilancia del síndico.

concurado no queda desapoderado como en la quiebra, sino sujeto a una administración controlada de su patrimonio”⁴

En su libro, **Flavia Melzi** y **María Damsky Barbosa** expresan que:

“Pero nunca, recalcamos, nunca podrá pretenderse el cumplimiento de otras obligaciones formales o materiales, ni la extensión de la responsabilidad patrimonial por tales períodos. Ni aún ante el supuesto de procesos falimentarios. Y así se expidió la cámara Federal de Córdoba en autos “Fisco nacional (D.G.I.) c/ Contador Domingo Arioni” (sentencia n° 292 del 14/09/82), en el que se promovía ejecución fiscal contra el síndico de la quiebra de una sociedad, que había tramitado sin éxito su concurso preventivo pretendiendo responsabilizarlo personalmente por el pago de obligaciones tributarias, anteriores al auto de quiebra, cuando al revocar el fallo de primera instancia resolvió con inopinables fundamentos cual un hito de contención al desbordante afán fiscalista. El pronunciamiento establece con meridiana claridad que la pretensión fiscal resulta en un todo improcedente por tratarse de obligaciones tributarias preexistentes a la declaración de falencia y por ende, de exclusiva responsabilidad de la fallida. Por ello “el Fisco Nacional, por tratarse de un acreedor, ha debido peticionar la verificación de su crédito y no accionar contra el síndico con posterioridad a la declaración de quiebra”⁵

Por su parte el artículo 8 dice que: *“Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:*

a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. (Inciso sustituido por Título XV art. 18 inciso 1) de la [Ley N° 25.239](#) B.O. 31/12/1999)

⁴**Favier-Dubois, Eduardo M.**: “Concursos y quiebras. Ley 24.522 Actualizada y comentada con Jurisprudencia y Bibliografía”, Errepar, Buenos Aires 3ra edición actualizada. Año 2.012, página 68.

⁵ **Melzi, Flavia L. y Damsky Barboda Maria C.**: “Regimen tributario de los concursos y las Quiebras”, Editorial La Ley. Año 2.003, página 43.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso; en particular, si dentro de los QUINCE (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo. (Inciso sustituido por art. 1° pto. V de la [Ley N° 26.044](#) B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial)

Como se puede apreciar, el legislador (en su visión fiscalista) ha pretendido transformar a un profesional independiente, funcionario concursal, auxiliar de la justicia, en un “dependiente estatal” por su sola y propia decisión, de manera inconsulta, sin darle ningún tipo de remuneración, beneficio social, ni provecho alguno, solamente responsabilidades y penalidades. El fisco hace una utilización gratuita de la fuerza laboral del síndico, en lugar de utilizar los recursos humanos del organismo.

Se puede interpretar que la Resolución General N° 1975 bien se puede interpretar como la reglamentación de la Ley 11.683 en el aspecto que estamos tratando. En la Ley 24.522 se establecen las funciones del síndico concursal, y que éste depende solamente del juez, director del proceso. Lo menos que se puede decir es que existiría cierta incongruencia legislativa en el tratamiento del tema.

Por ultimo cabe recordar que *”En el marco de la Ley N° 11.683 la responsabilidad solidaria no es automática ni objetiva. Entonces según lo prescripto por el art. 8° de dicho cuerpo legal, la responsabilidad personal y solidaria con los deudores no existirá si los responsables por deuda ajena demuestran al ente de fiscalización que sus representados los colocaron en la imposibilidad de cumplir en forma correcta y oportuna con sus deberes fiscales.”*⁶

Otros autores⁷ entienden que tal como se lee de la normativa legal transcrita el principio general es que el síndico, es responsable del pago de la obligación tributaria de la fallida, pero respondiendo con los bienes que administra, en cierta manera el débito sigue estando en cabeza de la fallida pero es el síndico el encargado de ingresarlo. En caso de que el activo realizable de la fallida no alcance para satisfacer el monto total de la obligación adeudada, el patrimonio del síndico no puede ser afectado a dicha acreencia.

⁶ “Gutierrez Emilio” CNFED Cont. Adm. 09/10/80 citado en Melzi, Flavia L. y Damsky Barbosa Maria C.: “Regimen tributario de los concursos y las Quiebras”, Editorial La Ley. Año 2.003.

⁷ Miani, Gastón Armando en Responsabilidad Tributaria del Síndico en los Concursos y Quiebras, Revista Doctrina y Casos Prácticos N° 71, Aplicación Tributaria

En cambio, si el síndico hubiera incurrido en una omisión u acción que perjudique la recaudación fiscal, por ejemplo: no requerir las constancias de deudas para que la Administración Federal de Ingresos Públicos tenga oportunidad de presentarse a verificar, o en el caso de continuación de la explotación, no gestionar los medios necesarios para determinar e ingresar el tributo correspondiente, en estos casos, su patrimonio puede verse afectado, atento a que la ley lo castiga con una responsabilidad subsidiaria o solidaria.

Es subsidiaria en el caso del artículo 8º inciso a), es decir cuando hubo omisión de ingresar el impuesto. La ley dispone que primero debe intimarse al deudor, y si los deudores no cumplen con la intimación queda habilitado el fisco para reclamárselo al síndico. Existe un eximente de responsabilidad del síndico, que es que el deudor lo haya puesto en imposibilidad de cumplir, por ejemplo no entregándole documentación necesaria para determinar el quantum de la obligación.

La responsabilidad es solidaria en el supuesto establecido en el inciso b) del artículo 8 de la Ley N° 11.683, ya que el fisco puede reclamarle al concursado o al síndico indistintamente, sin perjuicio del derecho de reembolso de este último.

En los supuestos del artículo 8º el síndico es deudor junto con el concursado o fallido.

Cuando la administración se dirige contra el responsable, lo hace contra un deudor, cuya obligación ha surgido porque ha realizado el presupuesto de hecho al que la ley ha unido el nacimiento de la obligación de responsabilidad. Este presupuesto de hecho depende del hecho imponible, pues no puede surgir sin la existencia de una deuda tributaria del sujeto pasivo. El responsable debe realizar una prestación idéntica a la que esta obligado el sujeto pasivo.

El cumplimiento por el responsable de su obligación libera al sujeto pasivo de la suya, al menos frente al sujeto activo. Ese efecto respecto del sujeto pasivo, que se desprende del cumplimiento de la obligación por el responsable, ha conducido a la doctrina a pensar que el responsable era un deudor por deuda ajena.

“El síndico, en los casos de aplicación de las normas de procedimientos impositivos, al ser responsable del pago del tributo y accesorios por el contribuyente lo será como deudor de una deuda ajena, pero no como deudor por título propio”⁸

Ahora cabe preguntarse, si sigue siendo responsable por deuda ajena cuando entre los elementos que configuran el presupuesto de hecho de la responsabilidad existe alguno que hace referencia a una conducta antijurídica del responsable, de tal manera que, ciertamente la deuda nace respecto de él, por que hay una violación del ordenamiento Jurídico a Él imputable. (artículo 8º Ley N° 11.683). Sería un absurdo hablar de deuda ajena.

Por otra parte y tal como adelantábamos en la introducción del presente trabajo en materia tributaria al síndico no solo le caben las responsabilidades de la Ley N° 11.683,

⁸ La Ley T. 135 P. 214; T. 149 página 514.

sino también de la Ley Penal Tributaria (Ley N° 24.769), sobre todo en el caso de continuación de la explotación, la cual se aplica por evasión de tributos nacionales o por los recursos de seguridad social, siempre que se superen las condiciones objetivas de punibilidad establecida en la norma (\$ 400.000 respecto de tributos y \$ 80.000 en los recursos de la seguridad social). Por aplicación del artículo 15 de la Ley N° 24.769 el síndico que facilitare la comisión de delitos mediante dictámenes, informes o balances, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena por inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena.

3.2 RESOLUCIÓN GENERAL N° 1975 (A.F.I.P.)

Como remarcaba el distinguido colega⁹, el síndico concursal debía cumplir con la **Resolución General N° 745**, de la Administración Federal de Ingresos Públicos (B.O. del 22/12/99), y le correspondía presentar un formulario, el F.735 en carácter de Declaración Jurada.

El prominente colega, expresaba: "*Mediante esta Resolución General se crea una serie de obligaciones de carácter personal y material para la sindicatura, que exceden notoriamente las impuestas por el ordenamiento jurídico vigente en materia concursal, imponiéndole al síndico, para el caso de incumplimiento, graves sanciones de orden pecuniario y sobre su patrimonio personal, que pueden llegar hasta la solidaridad con el concursado por sus obligaciones ante la A.F.I.P.*

Con dicha norma, el organismo recaudador se arroga la facultad de interpretar la norma jurídica de fondo, como lo es la Ley 24.522, que establece procedimientos puntuales y rigurosos para que los acreedores puedan petitionar el crédito que cada uno de ellos entienda que le puede corresponder"

Dicha resolución fue reemplazada por la **Resolución General N° 1.975**, (modificada por la Resolución General N° 2227 del 21/03/2007) la cual pasa a ser analizada a continuación:

A – SINDICOS, LIQUIDADORES. OBLIGACIONES

Artículo 1° — *Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, deberán requerir, dentro de los QUINCE (15) días corridos de haber aceptado el cargo, las constancias de las deudas que mantiene el fallido, concursado o entidad liquidada, por los tributos y gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de este organismo."*

⁹ **Telese Miguel**, "Nuevas obligaciones tributarias impuestas por la A.F.I.P." trabajo presentado en el libro "Actuación Judicial del Profesional de Ciencias Económicas" editorial Osmar D. Buyatti. Año 2.004, página 165.

Al dictarse la Resolución general N° 745 (A.F.I.P.), se plantearon una serie de discusiones con respecto a esta resolución. Una de ellas se basaba en que si con esto se pretendía modificar o reemplazar a la Ley 24.522 en su artículo 32¹⁰, en lo relativo a la insinuación vericatoria del Organismo Fiscal. La carga de la prueba le corresponde al acreedor, pues es quien pretende se le reconozca un crédito, y ningún acreedor (ese carácter tienen los organismos fiscales) tiene una condición distinta con respecto a su calidad como tal, y debe realizar el mismo procedimiento que todos los demás.

Es evidente que si nos guiamos para definir el tema por la pirámide jurídica establecida en nuestro país, una resolución general no puede tener mayor peso que una ley emanada del Congreso Nacional, por otro lado no existe otro parámetro para dilucidar el tema, esto dicho sin olvidar lo expresado en el punto anterior.

En segundo lugar queda el tema de la gratuidad de las tareas encomendadas, ya que no pueden ser calificadas como carga pública, pues existen funcionarios públicos que son quienes deben desarrollar dicha labor y que cobran sus sueldos mensualmente por las mismas.

El artículo 2° de la R.G. (A.F.I.P.) N° 1.975 dice:

Art. 2° — *La citada obligación deberá formalizarse mediante la transferencia electrónica de datos, vía "Internet", a cuyo efecto los funcionarios mencionados en el artículo anterior deberán contar con la "Clave Fiscal" que otorga este organismo.*

De no poseer "Clave Fiscal", deberán solicitarla observando a tal efecto lo establecido por la Resolución General N° 1345, sus modificatorias y complementarias. Asimismo, podrán obtener más datos al respecto, en la información contenida en la ayuda disponible en el sitio "web" de esta Administración Federal (<http://www.afip.gov.ar>).

Con carácter previo a efectuar la transferencia del primer requerimiento por el presente régimen, y por única vez, deberán adherir al Servicio "Síndicos. F.735 (Nuevo Modelo)" mediante la citada "Clave Fiscal".

¹⁰ **ARTICULO 32 Ley 24.522.- Solicitud de verificación.** Todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes, deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegios. La petición debe hacerse por escrito, en duplicado, acompañando los títulos justificativos con dos copias firmadas y debe expresar el domicilio que constituya a todos los efectos del juicio. El síndico devuelve los títulos originales, dejando en ellos constancia del pedido de verificación y su fecha. Puede requerir la presentación de los originales, cuando lo estime conveniente. La omisión de presentarlos obsta a la verificación.

Efectos. El pedido de verificación produce los efectos de la demanda judicial, interrumpe la prescripción e impide la caducidad del derecho y de la instancia.

Para efectuar la transferencia a que se refiere el primer párrafo, los citados funcionarios deberán:

- a) Acceder mediante la "Clave Fiscal", a la siguiente dirección "web": (<http://auth.afip.gov.ar/contribuyente>).
- b) Ingresar al Servicio "Síndicos F.735 - Requerimiento de Deuda. RG 1975
- c) Completar la totalidad de los datos requeridos por el sistema.
- d) Confirmar (grabar) los datos ingresados.
- e) Imprimir el formulario de declaración jurada N° 735 (Nuevo Modelo), el cual tendrá el carácter de acuse de recibo por parte de esta Administración Federal.

Dadas las dificultades reiteradas que han existido con este trámite hasta el presente, no está demás que el síndico concursal haga la presentación vía Internet y también la reitere en papel de igual forma que se realizaba en vigencia de la Resolución General N° 745 a fin de soslayar cualquier inconveniente futuro con respecto a dicha presentación ante el Organismo Fiscal.

El tercer artículo expresa:

Art. 3° — *Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, deberán prestar la colaboración que le requieran los funcionarios autorizados de este organismo y realizar todas las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables de que se trate.*

Asimismo, cuando en virtud de la realización de operaciones (vgr.: Ventas de bienes), resulte necesario solicitar el alta en los tributos que correspondan, a efectos de la presentación de las respectivas declaraciones juradas e ingreso del pertinente gravamen, deberán proceder de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 10 de la Resolución General N° 10, sus modificatorias y complementarias. (Párrafo incorporado por art. 1° de la [Resolución General N° 2227/2007](#) de la AFIP B.O. 21/3/2007)

El artículo 4 expresa:

B - PUBLICACION DE EDICTOS. FORMALIDADES

Art. 4° — *En todo edicto mediante el cual se publique la apertura de concursos preventivos, declaraciones de quiebras, liquidaciones administrativas, transferencias de fondos de comercio y remates comerciales o judiciales, se deberá consignar obligatoriamente la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) o en su defecto, el tipo y número de documento de identidad del concursado, fallido o liquidado administrativamente, y del trasmite, deudor, martillero o corredor interviniente, según el caso.*

El artículo 6to. dice:

C - INCUMPLIMIENTOS. CONSECUENCIAS.

Art. 5° — La falta de cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Capítulo A de la presente, dará lugar —cuando corresponda—, a la aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 8° inciso b) de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Ello, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones previstas en la citada ley, que corresponda por el incumplimiento del régimen de información y demás deberes establecidos en la presente.

Y por último en dicha normativa se expresa:

D - DISPOSICIONES GENERALES

Art. 6° — Apruébase el formulario de declaración jurada N° 735 (Nuevo Modelo) que forma parte de esta resolución general.

Art. 7° — Déjase sin efecto la Resolución General N° 745 y sus modificaciones, a partir de la vigencia de la presente.

Art. 8° — Las disposiciones de esta resolución general, entrarán en vigor a partir del primer día hábil, inclusive, del segundo mes siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 9° — Regístrese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. — Alberto R. Abad.

Como corolario de lo expuesto cabe destacar que los síndicos no pertenecen a la dotación personal de la A.F.I.P., ni tiene ninguna relación con dicha dependencia, ni

perciben remuneraciones por este concepto del Estado, por lo que no se los debería obligar a realizar los trabajos que les competen a los funcionarios estatales.

A continuación se expone para una mayor ilustración el formulario F. 735 AFIP (Nuevo modelo).

 F. 735 (Nuevo Modelo) CONTRIBUYENTES CONCURSADOS Y FALLIDOS DECLARACION JURADA	DATOS DEL SINDICO O LIQUIDADOR					
	CUIT:	MATRICULA PROFESIONAL:	E-MAIL:			
	Apellido y Nombres:					
	Domicilio Constituido - Calle - N° Piso - Dpto:					
	Ciudad:	Pcia:	C.P.:	Tel:		
Horario de Atención:						
RUBRO I - DATOS DEL CONCURSADO O FALLIDO (1) PERSONAS FISICAS <input type="checkbox"/> SOC. O ENTIDADES LEGALMENTE CONSTITUIDAS <input type="checkbox"/> SOC. IRREGULARES O DE HECHO <input type="checkbox"/> INSCRIPTO <input type="checkbox"/> NO INSCRIPTO <input type="checkbox"/>						
A - PERSONAS FISICAS (SE COMPLETARA UN FORMULARIO POR CADA PERSONA FISICA)						
APELLIDO:		NOMBRE:				
DOCUMENTO (1):	LE <input type="checkbox"/> DNI <input type="checkbox"/> LC <input type="checkbox"/> CI (*) <input type="checkbox"/>	CUIT:				
ESTADO CIVIL (1):		APELLIDO MATERNO:				
SOLTERO <input type="checkbox"/> CASADO <input type="checkbox"/> VIUDO <input type="checkbox"/> DIVORCIADO <input type="checkbox"/>						
DOMICILIO REAL:						
CALLE:	N°:	CIUDAD:	PROV.:	CP:		
B - SOCIEDADES O ENTIDADES REGULARMENTE CONSTITUIDAS/ SOCIEDADES IRREGULARES O DE HECHO						
RAZON SOCIAL:			CUIT:			
ACTIVIDAD:						
INSCRIPCIÓN INSPECCIÓN GENERAL DE JUSTICIA:		NUMERO:	LIBRO:	TOMO:	FOLIO:	
REGISTRO PROVINCIAL:	LOC:	PROV:	NUMERO:	LIBRO:	TOMO:	FOLIO:
DOMICILIO:						
CALLE:	N°:	CIUDAD:	PROV.:	CP:		
RUBRO II - DATOS DEL JUICIO						
A - DATOS REFERENCIALES						
EXPEDIENTE N°:						
CARATULA:						
TIPO:	CONCURSO (1)	QUIEBRA DIRECTA (1)	QUIEBRA INDIRECTA (1)			
JUZGADO SECRETARIA:			CODIGO:			
JUEZ DR. (Apellido y Nombre):						
SECRETARIO DR. (Apellido y Nombre):						
DOMICILIO DEL JUZGADO:			TELEFONO:			
CUIDAD:	PROVINCIA:	E-MAIL:				

B- DATOS PROCESALES			
	D	M	A
PRESENTACIÓN EN CONCURSO PREVENTIVO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
RESOLUCIÓN DE APERTURA DEL CONCURSO O AUTO DE QUIEBRA	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
VENCIMIENTO PARA LA VERIFICACION DE CREDITOS (ART.32 LEY 24.522)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
VENCIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN DEL INFORME INDIVIDUAL (ART.35 LEY 24.522)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
VENCIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN DEL INFORME GENERAL (ART.39 LEY 24.522)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
VENCIMIENTO PARA LA REALIZACIÓN DE LA AUDIENCIA INFORMATIVA (ART.14 INC.10 LEY N° 24.522)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

**RUBRO III - CONCURSOS PREVENTIVOS O QUIEBRAS PEDIDAS POR EL PROPIO DEUDOR:
MONTOS DE CREDITOS A FAVOR DE LA AFIP DECLARADOS :**

CONCEPTO/DEUDA	CAPITAL	INTERESES
IMPOSITIVA		
RECURSOS DE LA SEG. SOCIAL		
ADUANERA		
TOTAL DENUNCIADO		

El que suscribe Don en su carácter de
Sindico/Liquidador, afirma que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que se ha confeccionado
esta declaración sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener siendo fiel expresión de la verdad.

Lugar y Fecha:

(1) Marcar con (x) lo que corresponda.

Una vez cumplido con la presentación ante el Organismo Fiscal, el destacado colega¹¹ sostiene que con una copia intervenida del formulario F. 735, corresponderá la elevación al juzgado de radicación de la causa el pertinente informe cuyo modelo se transcribe a continuación:

¹¹ **Nedel, Oscar**, "Informes de la Sindicatura en la Ley de Concursos y Quiebras" 2da. edición. Edición 2014. Editorial Aplicación Tributaria, página 264.

**SÍNDICO PRESENTA INFORME DE R.G. N° 1975 (A.F.I.P.) modificada por
la R.G. N° 2227**

SEÑOR JUEZ:

..... Contador Público, con domicilio denunciado en....., SÍNDICO en autos caratulados "El verdinegro Sociedad Anónima s/ Concurso Preventivo", Expediente N° 1.455/2013, que tramita ante el Juzgado de la Primera Circunscripción en lo Civil y Comercial de la Décimo Sexta Nominación, de la ciudad de..... ; a V.S. respetuosamente me presento y DIGO:

I. OBJETO:

Que en tiempo y forma vengo a informar el cumplimiento de las Resoluciones Generales nros. 1975 y 2227 de la A.F.I.P. mediante la presentación del formulario F. 735 8debidamente intervenido en fecha....., agregando opinión, todo a los fines legales que correspondan.

II. FORMULO BREVE OPINION:

El Síndico Concursal, según prescribe la Ley 24.522, como funcionario del proceso (artículo 251) y dentro de sus facultades y deberes (artículo 275) entre otras responsabilidades frente a terceros resulta: "responsable por deuda ajena" en los casos que corresponde a acreedores de características fiscales y previsionales.

Que dentro de las previsiones y recaudos que el funcionario judicial debe aportar es la de recabar información basada en elementos registrales y/o documentales a los fines de permitir en caso de ausencia de estos, la recomposición del pasivo del deudor.

El Organismo Fiscal exige de parte del Síndico la debida INFORMACIÓN sobre el estado de deudas y su situación como contribuyente por lo que dentro del perentorio plazo de quince días debe cubrirse y cumplirse con el recaudo del formulario F. 735 de información de datos del contribuyente y relacionadas al presente proceso judicial.

Dentro de los parámetros temporales y legales, en relación a la información aportada y documental aportada y documental vista por la Sindicatura, se ha dado cumplimiento a lo requerido, habiéndose exteriorizada la presentación ante el Organismo, cuya constancia intervenida se aporta.

III. PETITORIO.

A tenor de lo expuesto, respetuosamente solicito:

- 1) Me tenga por presentado en el carácter invocado, domicilio constituido, dándoseme la debida intervención en autos.
- 2) Por cumplida la Resolución N° 1975 (A.F.I.P.) mediante la presentación del formulario F. 735 en fecha, dentro del plazo legal establecido y, con opinión al solo efecto ampliatorio.
- 3) Se tenga presente a los fines legales que corresponda.

PROVEER DE CONFORMIDAD POR SER JUSTO.

.....
Firma y sello del síndico.

4. RESPONSABILIDAD EN EL ORDEN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. **A.R.B.A.**

En el ámbito de la Pcia. de Buenos Aires el Código Fiscal expresa:

“ARTÍCULO 21. Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:

.....

5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras -en tanto exista desapoderamiento respecto del fallido- representantes de las sociedades en liquidación, los

administradores legales o judiciales de las sucesiones, y a falta de estos, el cónyuge supérstite y los herederos.

ARTÍCULO 21 bis. Los responsables sustitutos, en los términos establecidos en este Código, se encuentran obligados al pago de los gravámenes y accesorios como únicos responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que no revistan la calidad de residentes en el territorio nacional, en la misma forma y oportunidad que rija para éstos, sin perjuicio del derecho de reintegro que les asiste en relación a dichos contribuyentes. A los fines de determinar el concepto de residente en el territorio nacional se aplicarán las previsiones de la Ley Nacional N° 20.628 y modificatorias, del Impuesto Nacional a las Ganancias. Los incumplimientos a las obligaciones y deberes establecidos en este Código y en las respectivas reglamentaciones por parte de los responsables sustitutos dará lugar a la aplicación del régimen sancionatorio que corresponda a los contribuyentes. (Artículo incorporado por Ley 14.653 (B.O. 19/12/2014) Vigente 01/01/2015).

ARTÍCULO 22. Los albaceas o administradores en las sucesiones, **los síndicos en los concursos comerciales y civiles** y los liquidadores de sociedades, deberán comunicar a la Autoridad de Aplicación, de acuerdo con los libros de comercio o anotaciones en su caso, la deuda fiscal devengada y la deuda fiscal exigible, por año y por gravamen dentro de los quince (15) días de aceptado el cargo o recibida la autorización. No podrán efectuar pagos, distribución de capitales, reservas o utilidades sin previa retención de los gravámenes salvo el pago de los créditos reconocidos que gocen de mejor privilegio que los del Fisco y sin perjuicio de las diferencias que pudieran surgir por verificación de la exactitud de aquellas determinaciones.

En caso de incumplimiento de esta última obligación serán considerados responsables por la totalidad del gravamen que resultare adeudado, de conformidad con las normas del artículo anterior.

ARTÍCULO 23. Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones, bienes o actos gravados, responderán solidariamente con el contribuyente y demás responsables por el pago de la deuda fiscal, multas e intereses, salvo que la Autoridad de Aplicación hubiere expedido la correspondiente certificación de libre deuda. En caso de que transcurrido un plazo de noventa (90) días a partir de la fecha de solicitud de tal certificación esta no se hubiere expedido, el sucesor a título particular deberá cumplir las obligaciones fiscales de acuerdo a la autodeterminación que formule.

ARTÍCULO 24. Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes.

Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes. Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal.

El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo.”

Tal como expresa el ex presidente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Jose Escandell¹², el inciso 5 del art. 21 citado, sólo comprende en sus disposiciones a los síndicos de las quiebras, más no a los síndicos de los concursos preventivos, lo cual prima facie, torna absolutamente ilegítima la imputación de responsabilidad a los que se desempeñan en concursos preventivos. En tal sentido, los sumarios en los que se ha imputado a síndicos de concursos preventivos como pasibles de la figura de solidaridad con las deudas del contribuyente carecen de todo sustento normativo y por lo tanto constituyen un exceso incomprensible en las facultades legales del funcionario público que autorizó el acto administrativo.

La referida inclusión, manifiestamente improcedente, refleja además un desconocimiento de la Ley 24.522, sus complementarias y modificatorias. En efecto, en los casos de concursos preventivos, el contribuyente conserva la plena administración y disposición de sus bienes, bajo la vigilancia del Síndico y del Juez del concurso (art. 15 Ley 24.522), por lo cual estos últimos carecen de todo poder de disposición sobre los fondos que genera el ente y por lo tanto de establecer eventuales prioridades en los pagos que efectúe la empresa concursada. Una vez homologada la propuesta concursal, es responsabilidad del Síndico Concursal o del Comité de acreedores controlador, según el tipo de proceso, vigilar el cumplimiento del acuerdo en condiciones igualitarias para todos los acreedores comprendidos en el mismo, sin comprender sus funciones facultad alguna de orden de administración y menos de disposición de recursos.

Es copiosa la Doctrina y la Jurisprudencia que se pronuncia de esta manera:

¹² **Escandell José:** “Aspectos fiscales en Concursos y Quiebras” conferencia dictada en Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Año 2.014.

“Con la sentencia que abre el concurso preventivo, aunque el concursado mantiene la facultad de administrar y disponer de sus bienes, se encuentra restringido y limitado respecto de los mismos, pues la administración queda sujeta a la vigilancia del Síndico, y se le prohíbe realizar un sinnúmero de actos, así como otros solo se permiten, bajo un régimen de expresa autorización judicial.”¹³

“El concursado continúa en la libre administración de su patrimonio con las limitaciones previstas por la normativa concursal.”¹⁴

En los casos de quiebra, por su parte, la ley 24.522 establece con carácter de orden público un procedimiento de realización de los bienes del fallido, concluido el cual se somete a la consideración del Juez interviniente el proyecto de distribución de fondos, siguiendo a tal efecto los preceptos contemplados en dicha normativa y respetando el orden de privilegios allí establecido. Una vez aprobado y firme, es el Juez interviniente en la Quiebra quien ordena poner los fondos a disposición de sus beneficiarios.

En consecuencia, el cobro por parte de A.R.B.A. (y de los demás entes fiscales) de los créditos a su favor, previo proceso de verificación en la quiebra como requisito indispensable, estará condicionado a la existencia de fondos suficientes para atender el mismo, teniendo en cuenta la naturaleza de su crédito y el grado de privilegio que se le reconozca. El síndico no dispone de fondos ni tiene facultades para disponer por sí cualquier erogación o pago, estando sometido a las decisiones del Juez de la Quiebra. El procedimiento de distribución tiene a su vez previsiones legales en materia de publicidad y plazos concretos de oposición y para efectuar observaciones por los acreedores, a fin de que todos puedan controlarlo y ejercer sus derechos.

Atento ello, deviene improcedente pretender que el Síndico de la quiebra sea genérica y apriorísticamente responsable solidario e ilimitado de las obligaciones del contribuyente, cuando carece de las facultades para disponer el destino de los fondos que se obtengan por la realización de los bienes que eventualmente pueda tener la fallida y ni siquiera se encuentra bajo su órbita promover la legitimación y el reconocimiento de los créditos de ARBA frente a la quiebra.

“Obsérvese lo inadecuada que es la pretensión de extensión al Síndico de esta responsabilidad solidaria e ilimitada, cuando actúa como un auxiliar de la Justicia dentro del marco regulado por la Ley de Concursos 24.522, sin disposición de los fondos que puedan existir, incluso en muchos casos, en quiebras donde no existen activos y donde

¹³ **Rivera Julio Cesar, Roitman Horacio, Vítolo Roque Daniel.** Ley de Concursos y Quiebras, cuarta edición, 2.012. Rubinzal-Culzoni Editores

¹⁴ **Cruces hermanos Construcciones,** CNCom sala B, 15-12-84, ED 114-290.

la fallida o los integrantes del órgano de administración no se han presentado en autos y su paradero es desconocido.”¹⁵

De lo expuesto se deduce que en las quiebras el síndico sí es administrador, pero se debe diferenciar claramente la situación de las quiebras con continuidad de las quiebras sin continuidad, debido a que en las quiebras con continuidad sí hay recursos para administrar, cosa que no ocurre en las quiebras sin continuidad donde no hay recursos para administrar. Debiendo destacarse que en las quiebras con continuidad, el síndico administra pero bajo la supervisión del Juez.

Por lo tanto solo son responsables por deuda ajena los síndicos en las quiebras con continuidad y bajo la supervisión del Juez de la quiebra

“En función de lo establecido por la jurisprudencia y la doctrina imperante en la materia, para que haya responsabilidad solidaria y subsidiaria para un responsable por deuda ajena, se deben cumplir cinco requisitos:

Primero se debe ejercer la administración, segundo deben existir recursos para administrar, tercero se debe tener la disposición de esos recursos, cuarto se debe haber actuado con culpa o dolo, y quinto se debe haber accionado primero contra el contribuyente responsable por deuda propia.”¹⁶

Recordemos lo establecido por la C.S.J.N. en la causa “MONASTERIO DA SILVA” de fecha 02.10.70:

“No se trata de una responsabilidad objetiva derivada del hecho de ser director, administrador, gerente o representante de una persona jurídica o de cualquiera de los otros entes a quienes la ley atribuye la calidad de sujetos de derecho tributario, sino de una responsabilidad subjetiva atribuible a uno o varios de los administradores, representantes o directores, derivada de un hecho personal, ejecutado directamente por sí, y no por otro o por medio de otro, y que le sea imputable a título doloso o culposo. Ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que el director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del incumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente, o representante de una persona jurídica para que pueda considerársele responsable en los términos del artículo 8 de la ley 11.683. Solo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u

¹⁵ **Escandell José**: “Aspectos fiscales en Concursos y Quiebras” conferencia dictada en Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Año 2.014.

¹⁶ **Fernandez, Oscar A**, Responsabilidad en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires de los síndicos en los concursos y/o en las quiebras. Revista C.P.B.A. N° 32. Año 2.009.

omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley. Los demás miembros de una sociedad que no tienen asignadas estas funciones no son, en principio, responsables en la misma medida". (Monasterio da Silva, Ernesto).¹⁷

Como se puede apreciar con meridiana claridad la responsabilidad solidaria y subsidiaria no es simplemente objetiva, por el contrario adquiere el carácter subjetivo, el responsable debe haber actuado en forma negligente o dolosa, la misma no nace por el solo hecho de ser administrador.

En términos similares se ha expedido la Sala "IV" de la C.N.A.C.A.F. en la causa "**CLUB ATLETICO ADELANTE ASOCIACION CIVIL Y DEPORTIVA**" de fecha 15.07.99, y por la Sala "II" de la C.N.A.C.A.F. en las causas "**ASCONA S.A. CIA DE REASEGUROS**" de fecha 02.10.07 y "TROILO MAURO GUSTAVO" de fecha 12.06.07 "*Solo se configurará (se refiere a la responsabilidad) cuando los propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores hayan actuado sin la debida diligencia, la que deberá ser apreciada atendiendo a las características de la empresa y a las facultades y deberes del responsable*"¹⁸

Asimismo la C.S.J.N. en la causa "BRUTTI STELLA MARIS" de fecha 30.03.04, ha determinado que la responsabilidad solidaria es subsidiaria, es decir que siempre se debe accionar primero contra el responsable por deuda propia y solo en segundo lugar con el responsable por deuda ajena. Deviene oportuno hacer referencia a una causa de la Sala "II" de la C.N.A.C.A.F. en autos "MORAVENIK JORGE FEDERICO" de fecha 16.10.08, donde se le reclamo al síndico la deuda de iva del contribuyente quebrado:

Haciendo referencia a la causa "Ascona S.A. Cia de reaseguros" de la Sala "II" de la C.N.A.C.A.F. de fecha 02.10.07 la Cámara entiende igual que el T.F.N. que la actitud del síndico fue diligente, razón por la cual no le cabe responsabilidad solidaria. Los responsables por deuda ajena están obligados a pagar el tributo con los recursos que administran perciben o disponen, responden con sus bienes propios si por incumplimiento de sus deberes tributarios no abonaren el debido tributo.

Luego la Cámara destaca que la solidaridad es subsidiaria, es decir que primero se le debe reclamar la deuda al deudor principal, en tal sentido se hace referencia a la causa "Brutti Stella Maris" de la C.S.J.N. de fecha 30.03.04 También se menciona la causa "Troilo Mauro Gustavo" de la Sala "II" de la C.N.A.C.A.F. de fecha 12.06.07, donde se dijo que para hacer valer la responsabilidad solidaria el responsable por deuda ajena tiene

¹⁷ **García Belsunce, Horacio.** Derecho Tributario Penal, Editorial Depalma, página 238 y 239.

¹⁸ **García Belsunce, Horacio.** Derecho Tributario Penal, Editorial Depalma, página 238 y 239.

que haber incumplido con sus deberes tributarios y que ese incumplimiento le tiene que ser imputable a título de culpa o dolo.

También resulta de suma importancia destacar una reciente causa de la Sala "I" del T.F.A.P.B.A. en autos "SADOWA S.A." de fecha 08.05.08, donde se dejó sin efecto la deuda por impuesto sobre los ingresos brutos reclamada al vicepresidente de la sociedad porque a criterio del tribunal el mismo no tenía el manejo de los fondos de la sociedad.

Se debe destacar con letras de molde que el Tribunal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires a la hora de fundar su sentencia hace mención a un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación con la responsabilidad por deuda ajena prevista en la ley 11.683, así como a las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Por todos los argumentos expuestos, se puede afirmar que el instituto de la responsabilidad solidaria y subsidiaria previsto en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires es similar al previsto en la ley nacional de procedimiento fiscal 11.683.

A continuación se analizarán algunos casos de jurisprudencia emanados del Tribunal Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires.

En el primer caso bajo análisis el Tribunal Fiscal de Apelación confirmó la responsabilidad solidaria del síndico en la quiebra de un sanatorio privado.

La Sala III del Tribunal Fiscal confirmó la Resolución Determinativa mediante la cual la ex Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A.) procedió a determinar las obligaciones fiscales del contribuyente **SANATORIO ARGENTINO S.A.**, por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con relación al ejercicio de la actividad "Servicios Médicos y Odontológicos", por los períodos fiscales 1998 (Octubre a Diciembre), 1999 (Enero a Noviembre), estableciendo las diferencias surgidas a favor de la Dirección Provincial de Rentas, por la suma de PESOS DOSCIENTOS VEINTINUEVE MIL NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE CON SEIS CENTAVOS (\$ 229.939,06).- Asimismo, estableció que responde en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, el Síndico de la quiebra.

Algunos de los argumentos esgrimidos fueron los siguientes:

El Síndico responde solidariamente frente a los créditos fiscales originados o devengados dentro del período de la continuación provisional de la explotación de la empresa. Tal extremo se encuentra expresamente previsto en los artículos 18 y 19 del Código Fiscal (t.o 2004).

En la legislación bonaerense los responsables solidarios no son deudores subsidiarios, sino ilimitados, por lo cual el Fisco tiene facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente.

De acuerdo al artículo anterior son los propios sujetos a quienes se atribuye responsabilidad por la deuda ajena los que deberán demostrar que el contribuyente los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales y la demostración de haber exigido los fondos necesarios para el pago o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria. Es decir que el ordenamiento fiscal no realiza una extensión automática u objetiva de la responsabilidad solidaria sino que posibilita a los mismos -a través de la promoción de los procedimientos administrativos previstos en el último párrafo del artículo aludido- demostrar la causal eximente establecida en el párrafo segundo del artículo en análisis.

Que esta tesis -pues- no prescinde de evaluar subjetivamente la conducta del sujeto implicado, sino que -precisamente- acreditada su condición de administrador de los bienes del contribuyente, resulta carga del mismo desvirtuar la presunción legal que pesa sobre él, en cuanto su condición de administrador legal de los bienes de la fallida y las responsabilidades inherentes a tal función.

La responsabilidad solidaria tiene un fundamento fiscal y responde a la necesidad de resguardar el crédito tributario y conforme expresa Giannini, *"extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil o más segura la recaudación del tributo"* (Giannini, Achille Donato. Istituzioni di diritto tributario, Giufrè, Milano, Año 1972, pag. 133).

A su vez la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido sentando que "el Estado con fines impositivos tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que le es propia (Fallos: T.251, 299), tesis también abonada por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en numerosas sentencias."

El Tribunal Fiscal concluyó que el apelante no ha acreditado la configuración de la eximente prevista legalmente, siendo que tampoco había demostrado:

- 1) La imposibilidad material de sufragar las obligaciones fiscales que se iban devengando,

2) El destino de los supuestos créditos que tenía el fallido con diversas obras sociales, con los que se pretendía hacer frente a estas nuevas deudas. Ello así, toda vez que del pormenorizado análisis realizado de la evolución económica y financiera de la empresa fallida en el momento posterior a su declaración de quiebra, a partir de la compulsas de los autos "SANATORIO ARGENTINO S.A. S/ INCIDENTE DE RENDICIÓN DE CUENTAS", surge la existencia de saldos que podrían haber sido utilizados para la cancelación -total o parcial- de las obligaciones fiscales objeto de la presente. No obstante ello, dichas obligaciones fiscales no han sido siquiera canceladas parcialmente ni tampoco se han presentado las declaraciones juradas por anticipos, correspondientes a los períodos determinados.

El Tribunal Fiscal de Apelación resolvió rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Síndico y confirmar la Resolución Determinativa dictada por ex Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A.), correspondiendo confirmar el acto recurrido en cuanto le atribuye responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos por el pago de los gravámenes determinados, sus accesorios y multa, al Síndico interviniente en los autos "SANATORIO ARGENTINO S.A. s/ Quiebra".

EXPEDIENTE	AUTOS	FECHA	N° DE REGISTRO	SALA N°
2306-72207/1999	Sanatorio Argentino S.A..	17/07/2008	1434	3
Extracto	<p>Sumario: VOTO DE LA DRA. C.P.N. SILVIA ESTER HARDOY: Nulidad: Planteos unidos a la cuestión de fondo: No se hace lugar al mismo. Responsabilidad solidaria de los síndicos de las quiebras por los gravámenes determinados, sus accesorios y la multa impuesta. Artículos 17, 18 y 20 del Código Fiscal -t.o. 1996 y su concordante del t.o. 1999-. Análisis de la documentación remitida a esta instancia: el apelante no ha acreditado la configuración de la eximente prevista legalmente. VOTO DE LA DRA. DORA MÓNICA NAVARRO: Adhiere a lo resuelto por la Dra. Hardoy. VOTO DEL DR. LUIS ADALBERTO FOLINO: Multa por omisión: Entiende que no se configura la responsabilidad solidaria del síndico en el pago de la multa por omisión impuesta. En lo demás adhiere al voto de la Dra. Hardoy. No se hace lugar al recurso de apelación.</p>			

A continuación se exponen los extractos de otros dos casos de análoga relevancia:

EXPEDIENTE	AUTOS	FECHA	N° DE REGISTRO	SALA N°
2306-261744/2007	Empresa San Bosco SRL.	13/09/2012	1630	2
Extracto	<p>Impuesto sobre los Ingresos Brutos, actividad "Servicio de transporte Automotor Urbano de pasajeros" código NAIIB 602210, período enero 2005 a diciembre de 2006. Recursos presentados por la sindicatura de la quiebra y por dos responsables solidarios, por derecho propio. Voto Dr. Lapine: Nulidad de la Resolución de Incio, no resulta susceptible de revisión por esta alzada. Nulidad de la resolución determinativa, ausencia de fecha, falta de consideración de elementos esenciales del ordenamiento jurídico y desestimación de la prueba producida. No se hace lugar. Improcedencia del metodo utilizado, para la base presunta, no se hace lugar. Cuestión de fondo, constitucion de la base imponible, basada en datos suministrados por la Comisión Nacional de Transporte, se constata que en la base imponible se han tomado ingresos erróneamente atribuidos a la empresa de autos por los períodos siguientes al mes de enero de 2006, por lo que el agravio incoado ha de tener favorable acogida, limitándose la determinación a los períodos Enero de 2005 a Enero de 2006. Responsabilidad solidaria de la sindicatura: vigencia del inciso 5 art. 18 del C.F. desde 08/01/2006 (síndicos y liquidadores de quiebra), recién desde la fecha del auto declarativo de quiebra (14/02/2006) la sindicatura queda comprendida en el mencionado inciso, cese de la actividad de la empresa enero de 2006, se deja sin efecto la responsabilidad solidaria. Recargos del art. 87 , vigentes desde 8/01/2006 (ley 13.405). Aplicación de la ley mas benigna - derogados por art. 71 de la ley 13.930. Voto de la Dra. Cenicerros: Adhiere al voto del Dr.Lapine. Voto de la Dra. Hardoy: Nulidad, solamente serán declaradas nulidades que se encuentren contempladas específicamente en la ley. Defectuosas notificaciones (no se entregaron las planillas de liquidación con la resolución), declara la nulidad de las mismas, no obstante lo cual se consideran notificadas desde la fecha en que los declarados responsables solidarios tomaron vista de las actuaciones, (12/05/2009 fs. 401). demas planteos de nulidad , comparte en lo sustancial con el rechazo resuelto por los Vocales preopinantes. Se resuelve hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación, se modifica los art. 3° y 4° de la citada Resolución, limitando la determinación practicada y las diferencias establecidas al período fiscal 2005, <u>se deja sin efecto la responsabilidad solidaria del Síndico de la quiebra</u> y se limita la responsabilidad solidaria del Sr. Jorge Dapia al período comprendido entre enero de 2005 a enero de 2006 inclusive, dejar sin efecto los recargos a que se refiere el art. 4° de la citada resolución</p>			

EXPEDIENTE	AUTOS	FECHA	N° DE REGISTRO	SALA N°
2306-0009677/2005	Salvato Mallardo Luisa M.	16/09/2010	1423	1

Extracto

AGENTE DE RECAUDACIÓN. IMPUESTO INMOBILIARIO: recurso interpuesto sólo por el síndico del concurso del agente. Arts. 18, 19 y 21 del Código Fiscal (T.O. 2004): **del juego armónico de tales artículos, se interpreta que los funcionarios en cuestión (Síndicos) responden solidariamente con el deudor del tributo, en aquellos casos donde el contribuyente principal es el obligado al pago; y no cuando, como en el caso de marras, actúa como Agente de Recaudación. Corresponde dejar sin efecto respecto de la recurrente la responsabilidad solidaria establecida.** POR ELLO, SE RESUELVE: 1°) **Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Cra. Rosa del Carmen Irigoyen, por su propio derecho y en su carácter de Síndico de la Quiebra “Salvato Mallardo Luisa Magdalena”.** 2°) Revocar el artículo 5° de la citada Resolución. 3°) Regístrese,

5. CONCLUSIÓN Y PROPUESTA.

Los síndicos concursales no son dependientes estatales, por lo tanto no deberían realizar tareas que comprometan el sentido ético de su trabajo. Pretender que se realicen tareas como la establecida en la Resolución General N° 1975 (A.F.I.P.), u otras similares en el ámbito de la Pcia. de Buenos Aires es atentar contra la independencia que debe tener la sindicatura concursal para desarrollar su actividad, intentando anular la misma.

Ciertos artículos de la Ley 11.683 (Ley de Procedimientos Fiscales), la Resolución General N° 1975 (A.F.I.P.) y del Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires, entre otros solo pueden calificarse de inconstitucionales a partir de la última reforma de la Constitución Nacional.

La Resolución General N° 1975 (A.F.I.P.) es totalmente inconstitucional, en primer lugar por lesionar normas de rango superior como son la Ley Concursal y la Ley de Procedimiento Tributario, en segundo lugar por imponer obligaciones tributarias (aunque sean formales), por vía de una Resolución General violando el principio de reserva de ley que establece la Constitución Nacional.

El Síndico en los concursos no es responsable solidario y subsidiario ya que no es administrador de la concursada. El síndico en las quiebras sin continuidad tampoco es responsable solidario y subsidiario ya que si bien es administrador de la quebrada no cuenta con recursos para administrar. El síndico en las quiebras con continuidad solo es

responsable solidario y subsidiario si ha actuado con culpa o dolo y siempre y cuando se haya accionado en primer lugar contra la quebrada.

Por último, no puede sancionarse al síndico con la extensión de la responsabilidad y en forma solidaria por no haber cumplido con los deberes formales que le impone la resolución general, habiendo diligenciado carta informativa tal como lo establece la ley concursal, sin perjuicio de que pueda ser multado por aplicación de la ley de procedimientos tributarios por incumplimiento a los deberes formales.

En cuanto a las sugerencias sobre el avance que los fiscos nacional y provinciales vienen haciendo sin pausa delegando responsabilidades que les son propias sobre la figura del síndico concursal.

Humildemente se propone concretamente:

1. Modificación Art. 6 inc. c) Ley 11683

Retirar de este inciso: “Los síndicos y liquidadores de las quiebras”.

2. Eliminación Art. 8 inc. b) Ley 11683

3. Modificación Art. 293 LCQ.

Agregar al último párrafo del Artículo:

“, así como también cualquier otra Resolución emanada de organismos estatales que colisionen esta Ley”. (Como ser las Resoluciones Generales de A.F.I.P. o Disposiciones Normativas de A.R.B.A.)

4. Derogación

En concordancia con el punto 3) de las presentes propuestas, derogación de la R.G. N° 1975 de A.F.I.P., modificación de los Arts. 21 y 22 del Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires y de todas las Resoluciones Nacionales o Provinciales análogas.

5. Propuesta para terminar con la gratuidad de las tareas de los profesionales en Ciencias Económicas.

6. BIBLIOGRAFÍA:

Leyes, decretos y resoluciones:

- Ley 11.683.
- Ley 24.522
- Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires (T.O. 2011)
- R.G. 1.975 A.F.I.P.

Libros, textos, webs y jurisprudencia consultada:

- **Althabe Mario Enrique:** “EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS” Cuarta Edición, Editorial La Ley. Año 2.010
- **Cruces hermanos Construcciones,** CNCom sala B,15-12-84, ED 114-290
- **Escandell José:** “Aspectos fiscales en Concursos y Quiebras” conferencia dictada en Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Año 2.014.
- **Favier-Dubois, Eduardo M.:** “Concursos y quiebras. Ley 24.522 Actualizada y comentada con Jurisprudencia y Bibliografía”, Errepar, Buenos Aires 3ra edición actualizada. Año 2.012.
- **Fernández, Luis Omar,** Edición 2012 “Aspectos Tributarios en los Concursos y las Quiebras” editorial Errepar.
- **Fernandez, Oscar A,** Responsabilidad en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires de los síndicos en los concursos y/o en las quiebras. Revista C.P.B.A. N° 32. Año 2.009
- **Garcia Belsunce, Horacio.** Derecho Tributario Penal, Editorial Depalma, página 238 y 239).
- **“Gutierrez Emilio” CNFED Cont. Adm. 09/10/80** citado en **Melzi, Flavia L. y Damsky Barbosa Maria C.:** “Regimen tributario de los concursos y las Quiebras”, Editorial La Ley. Año 2.003.
- **Lobera, Elizabeth:** “Procedimiento tributario ante la AFIP” Editorial Errepar. Año 2.014.
- **Melzi, Flavia L. y Damsky Barbosa Maria C.:** “Regimen tributario de los concursos y las Quiebras”, Editorial La Ley. Año 2.003.
- **Miani, Gastón Armando** en Responsabilidad Tributaria del Síndico en los Concursos y Quiebras, Revista Doctrina y Casos Prácticos N° 71, Aplicación Tributaria.
- **Nedel, Oscar,** “Informes de la Sindicatura en la Ley de Concursos y Quiebras” 2da. edición. Edición 2014. Editorial Aplicación Tributaria
- **Rivera Julio Cesar, Roitman Horacio, Vítolo Roque Daniel.** Ley de Concursos y Quiebras, cuarta edición,2.012. Rubinzal-Culzoni Editores.

- **Telese Miguel**, “Nuevas obligaciones tributarias impuestas por la A.F.I.P.” trabajo presentado en el libro “Actuación Judicial del Profesional de Ciencias Económicas” editorial Osmar D. Buyatti. Año2.004, página 165.
- www.afip.gov.ar
- www.arba.gov.ar
- www.tribunalfiscal.gov.ar
- www.tfaba.gov.ar